

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00096 vom 23. Oktober 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-10-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00096

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00096 du 23 octobre 2013

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00096 del 23 ottobre 2013

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2010 | Internationale Steuerauscheidung, anteilmässige Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen Notwendigkeit einer Steuerauscheidung aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Italien (DBA-I) bei einem in der Schweiz wohnhaften Steuerpflichtigen, welcher neben seinem schweizerischen Einkommen auch ein Honorar für seine Tätigkeit als Verwaltungsrat bei einer in Italien domilzierten Gesellschaft erhielt (E. 2.2). Wenn sich das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen nicht dazu äussert, wie ein Vertragsstaat das zu besteuernde Einkommen zu ermitteln hat, ist hierüber nach dem internen Recht zu befinden (E. 2.2.3). Alle Abzüge, die nicht als Gewinnungskosten organisch mit bestimmten Einkommen verknüpft und kollisionsrechtlich folgerichtig diesen objektmässig zuzuweisen sind, sind im internationalen und interkantonalen Verhältnis anteilmässig in Abzug zu bringen (E. 2.2.3). Internationale Steuerauscheidung bei Unterhaltsbeiträgen an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten respektive an den die elterliche Sorge oder Obhut ausübenden Elternteil (E. 3.1). Nichtanwendbarkeit des Korrespondenzprinzips im vorliegend zu beurteilenden internationalen Sachverhalt (E. 3.2). Der Abzug von Unterhaltsbeiträgen hat anorganischen Charakter und ist deshalb nur anteilmässig zu gewähren, selbst wenn die Unterhaltsbemessung bestimmte Einnahmequellen - vorliegend das in Italien erzielte VR-Honorar - ausschliesst (E. 3.2). Kostenaufgabe (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/Einzelrichter Weiterzug: Das Bundesgericht hat eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen diesen Entscheid am 26.06.2015 abgewiesen. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Staats- und Gemeindesteuern 2010 Internationale Steuerauscheidung, anteilmässige Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen Notwendigkeit einer Steuerauscheidung aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Italien (DBA-I) bei einem in der Schweiz wohnhaften Steuerpflichtigen, welcher neben seinem schweizerischen Einkommen auch ein Honorar für seine Tätigkeit als Verwaltungsrat bei einer in Italien domilzierten Gesellschaft erhielt (E. 2.2). Wenn sich das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen nicht dazu äussert, wie ein Vertragsstaat das zu besteuernde Einkommen zu ermitteln hat, ist hierüber nach dem internen Recht zu befinden (E. 2.2.3). Alle Abzüge, die nicht als Gewinnungskosten organisch mit bestimmten Einkommen verknüpft und kollisionsrechtlich folgerichtig diesen objektmässig zuzuweisen sind, sind im internationalen und interkantonalen Verhältnis anteilmässig in Abzug zu bringen (E. 2.2.3). Internationale Steuerauscheidung bei Unterhaltsbeiträgen an den

geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten respektive an den die elterliche Sorge oder Obhut ausübenden Elternteil (E. 3.1). Nichtanwendbarkeit des Korrespondenzprinzips im vorliegend zu beurteilenden internationalen Sachverhalt (E. 3.2). Der Abzug von Unterhaltsbeiträgen hat anorganischen Charakter und ist deshalb nur anteilmässig zu gewähren, selbst wenn die Unterhaltsbemessung bestimmte Einnahmequellen - vorliegend das in Italien erzielte VR-Honorar - ausschliesst (E. 3.2). Kostenaufgabe (E. 4). Abweisung der Beschwerde. Stichworte: ABZUG ABZUGSFÄHIGKEIT ALIMENTE ALLGEMEINE ABZÜGE ANORGANISCH DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN (DBA) DOPPELBESTEUERUNGSVERBOT EINKOMMENSSTEUER GEWINNUNGSKOSTEN ITALIEN KORRESPONDENZ ORGANISCH STEUERAUSSCHIEDUNG STEUERFREIER BETRAG UNTERHALTSBEITRAG UNTERHALTSBEITRÄGE VERWALTUNGSRATSHONORAR VR-TÄTIGKEIT

E. 2.1

Natürliche Personen, die im Kanton Zürich wohnen oder hier ihren gesetzlichen Wohnsitz haben, sind laut § 3 Abs. 1 StG im Kanton für ihr gesamtes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig. Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht gemäss § 5 Abs. 1 StG grundsätzlich unbeschränkt. Sie erstreckt sich weltweit auf alle Einkünfte mit Ausnahme der im Ausland befindlichen Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2012, § 5 N. 8). Unbestrittenermassen hatte der Pflichtige in der hier relevanten Steuerperiode seinen zivil- und steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz und ist hier unbeschränkt steuerpflichtig.

E. 2.2

Über das schweizerische Einkommen hinaus hat der Pflichtige Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Verwaltungsrat einer in Italien domizilierten Gesellschaft erzielt. Damit stellt sich die Frage, ob und inwieweit bezüglich dieser Einkünfte eine internationale Ausscheidung vorzunehmen ist.

E. 2.2.1

Die Schweiz unterhält mit Italien ein Doppelbesteuerungsabkommen (Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9. März 1976 [DBA-I]). Da schweizerischerseits auch die Steuern der Kantone und Gemeinden in den Wirkungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen fallen (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005, S. 211) drängt dieses Abkommen das zürcherische Besteuerungsrecht in für diesen Fall relevanter Weise zurück: Gemäss Art. 16 DBA-I können Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrates einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, in dem anderen Staat besteuert werden. Hiervon hat Italien mit einer Quellenbesteuerung des von der D AG (Italien) ausgerichteten VR-Honorars von EUR ... (Fr. ...) Gebrauch gemacht. Art. 24 Ziff. 3 DBA-I berechtigt die Schweiz in einem derartigen Fall, bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen den Steuersatz anzuwenden, der dem Gesamteinkommen oder dem Gesamtvermögen entspricht, ohne die Italien zur Besteuerung zugewiesenen Einkommens-

bzw. Vermögensteile zu berücksichtigen.

E. 2.2.2

Damit hat bezüglich der Einkünfte des Pflichtigen bereits aufgrund des internationalen Sachverhalts eine Ausscheidung zu erfolgen. Zudem ist daran festzuhalten, dass auch § 5 Abs. 3 StG eine (zusätzliche) Rechtsgrundlage für die Vornahme der Steuerauscheidung liefert: Das Verwaltungsgericht hat in ständiger Rechtsprechung festgehalten, dass § 5 StG zwar lediglich die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausdrücklich regelt, indessen damit nicht sämtliche möglichen Ausscheidungsfälle abschliessend aufgezählt sind (vgl. im Resultat BGr, 6. Mai 2008, 2C_276/2007; VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037, E. 2.2). Von dieser Rechtsprechung abzuweichen besteht kein Anlass.

E. 2.2.3

Das DBA-I äussert sich nicht zur hier umstrittenen Frage, wie das in einem Vertragsstaat zu besteuernde Einkommen zu ermitteln ist. Dies ist nach dem internen Recht zu entscheiden (vgl. Locher, S. 483, mit Hinweis auf das OECD Musterabkommen 1992 23 Ziffern 32 und 38). Damit ist das interne Recht auch und im Speziellen massgebend für die Frage, wie die anorganischen Abzüge sowie die Sozialabzüge zu berücksichtigen sind. Gemäss § 6 Abs. 1 StG entrichten Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, die Steuer für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht; steuerfreie Beträge werden dabei anteilmässig gewährt. Der in § 6 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz StG verwendete Begriff der "steuerfreien Beträge" erscheint dabei als zu eng (so schon RB 1993 Nr. 14 = StE 1994 B 11.3 Nr. 9 zu § 7 Abs. 1 aStG). Er umfasst dem Wortsinn nach offenkundig nicht nur eigentliche Steuerfreibeträge und Sozialabzüge. Vielmehr fallen darunter alle Abzüge, die nicht als Gewinnungskosten organisch mit bestimmten Einkünften verknüpft und kollisionsrechtlich folgerichtig diesen objektmässig zuzuweisen sind (Philipp Betschart, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, Basel 2011, § 24 N. 9), sondern als "allgemeine Abzüge" anorganischen Charakter aufweisen und daher auf die beteiligten Gemeinwesen proportional verlegt werden müssen (Betschart, § 24 N. 38; BGE 104 Ia 256 E. 4; VGr, 3. März 2004, SB.2003.00057, E. 1; VGr, 17. März 2010, SB.2009.00099, E. 3.2). Gestützt hierauf sind die Sozialabzüge kollisionsrechtlich im Verhältnis der steuerbaren Einkommensquoten den verschiedenen Steuerhoheiten zuzuweisen. Ebenso sind die allgemeinen Abzüge und Alimente, und dies auch im internationalen Verhältnis, anteilmässig in Abzug zu bringen (RB 1993 Nr. 14; Richner et al., § 6 N. 17 mit weiteren Hinweisen), sofern und soweit diesem Vorgehen nicht Bestimmungen völkerrechtlichen Kollisionsrechts entgegenstehen, was vorliegend nicht der Fall ist.

E. 3

SÄULE Rechtsnormen: § 3 Abs. I StG § 5 Abs. I StG § 5 Abs. III StG § 6 Abs. I StG § 31 Abs. I lit. c StG Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 3 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SB.2013.00096 Urteil des Einzelrichters vom 23. Oktober 2013 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch die B AG, Beschwerdeführer, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale

Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2010, hat sich ergeben: I. Der bei der C AG in der Geschäftsleitung als Chief Financial Officer tätige, von seiner Ehefrau getrennt lebende A deklarierte in seiner Steuererklärung für das Kalenderjahr 2010 ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) bei einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. Hiervon abweichend schätzte der zuständige Steuerkommissär den Pflichtigen am 15. Oktober 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen gemäss Deklaration ein. Die Abweichung der Einschätzung von der Deklaration gründet – soweit hier noch interessierend – auf folgenden Umständen: Der Pflichtige deklarierte neben seinem Haupteinkommen aus der Tätigkeit bei der C AG ein von der D AG (Italien) ausgerichtetes VR-Honorar von EUR ... (Fr. ...). Dieses VR-Honorar wies der Steuerkommissär aufgrund der von ihm vorgenommenen internationalen Steuerauscheidung Italien zur Besteuerung zu, zog es jedoch zur Satzbestimmung der Einschätzung heran. Die geltend gemachten Abzüge für die Unterhaltsbeiträge an die getrennt lebende Ehefrau und die Kinder liess der Steuerkommissär beim satzbestimmenden Einkommen voll, beim in der Schweiz steuerbaren Einkommen – entgegen der Deklaration des Pflichtigen – hingegen lediglich nach Massgabe der Einkommensanteile zum Abzug zu. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 28. Januar 2013 ab. II. Den hiergegen vom Pflichtigen am 27. Februar 2013 erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich am 10. Juni 2013 teilweise gut und liess gestützt auf die diesbezüglich übereinstimmenden Anträge der Parteien den vom Pflichtigen geltend gemachten Abzug für die Säule 3a vollumfänglich auch beim in der Schweiz steuerbaren Einkommen zum Abzug zu. Bezüglich der Besteuerung der Unterhaltsbeiträge schloss sich das Steuerrekursgericht der Rechtsauffassung des kantonalen Steueramts an. Dementsprechend wurde der Pflichtige neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) bei einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. ... eingeschätzt. III. Hiergegen liess der Pflichtige mit Eingabe vom 9. August 2013 Beschwerde an das Verwaltungsgericht erheben, dem er sinngemäss beantragte, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung auf die Zuweisung eines Anteils der an die getrennt lebende Ehefrau und Kinder bezahlten Unterhaltsbeiträge auf die ausländischen Einkünfte zu verzichten. Demgemäss sei der Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) einzuschätzen. Das steuerbare Vermögen blieb unbestritten. Eventualiter liess der Pflichtige beantragen, es sei "jener Anteil der an Frau F bezahlten Unterhaltsbeiträge, welcher sich basierend auf sämtlichen variablen Einkünfte des Beschwerdeführers bemisst und 27 % vom Nettobetrag aller variablen Einkünfte (wie Boni in bar, Aktien und Optionen) des Beschwerdeführers ausmacht" vollumfänglich vom schweizerischen steuerbaren Einkommen zum Abzug zuzulassen und lediglich eine internationale Steuerauscheidung für den Rest vorzunehmen. Diesfalls sei der Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) einzuschätzen. Ausserdem verlangte er die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt im Wesentlichen unter Hinweis auf die Begründung des angefochtenen Entscheids auf Abweisung der Beschwerde. Der Einzelrichter erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts

geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). 2.

E. 3.1

Die Einkünfte des Pflichtigen stammen zu 98.09 % aus schweizerischen Quellen, zu 1.91 % aus dem VR-Honorar einer in Italien domizilierten Gesellschaft. Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz bei dieser Sachlage zu Recht eine (internationale) Steuerauscheidung vorgenommen, da das VR-Honorar des Pflichtigen aufgrund des DBA-I Italien zur Besteuerung zuzuweisen ist. Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil, für die unter dessen elterlichen Sorge oder Obhut stehenden Kinder, sind gestützt auf § 31 Abs. 1 lit. c StG von den steuerbaren Einkünften in Abzug zu bringen. Indessen sind diese Abzüge beim gegebenen internationalen Sachverhalt ebenfalls anteilmässig gestützt auf die Einkommensquoten den verschiedenen Steuerhoheiten zuzuweisen und so in Abzug zu bringen. Die vom Pflichtigen bezahlten gesamthaften Unterhaltsbeiträge von Fr. ... sind beim satzbestimmenden Einkommen vollständig, beim im Kanton Zürich steuerbaren Einkommen indessen nur im Verhältnis der hier steuerbaren Einkommensquote (98.09 % oder Fr. ...) zum Abzug zuzulassen. Im Mehrbetrag (1.91 % oder Fr. ...) ist der Abzug Italien zuzuweisen (vgl. Erw. 2.2.3 vorstehend).

E. 3.2

Was der Pflichtige hiergegen vorbringt, sticht nicht: So ist das Korrespondenzprinzip auf den vorliegend zu beurteilenden internationalen Sachverhalt nicht anwendbar (BGE 110 Ib 234), wobei für die Besteuerung des Pflichtigen nicht von Bedeutung sein kann, ob die Alimentengläubigerin wie vorliegend ebenfalls im Kanton Zürich der Besteuerung untersteht oder im Ausland. Ebenso wenig liegt damit eine durch das DBA-I verpönte Doppelbesteuerung bzw. im Lichte des DBA-I ungenügende Freistellung von Einkommen vor. Die Ermittlung des konkret freizustellenden Betrags ist im DBA-I nicht geregelt, was der allgemeinen Struktur der Doppelbesteuerungsabkommen entspricht (Locher, S. 483). Soweit der Pflichtige trotzdem eine Doppelbesteuerung behauptet, wäre er diesbezüglich auf das Verständigungsverfahren zu verweisen. Tatsächlich ist das aus der italienischen Quelle stammende Einkommen des Pflichtigen für die Bemessung der zu leistenden Unterhaltsbeiträge unerheblich: Gemäss Trennungsvereinbarung der Eheleute A und F hat der Pflichtige einerseits einen festen monatlichen Betrag zu entrichten, andererseits 27 % vom Bruttobetrag aller variablen Einkünfte abzüglich Sozialversicherungsbeiträge, wobei Verwaltungsratshonorare explizit von der Berechnungsgrundlage ausgeschlossen sind. Der Vorinstanz ist indessen darin zuzustimmen, dass die Frage der Bemessung der Unterhaltsbeiträge deren Charakter als anorganischen Abzug nicht verändert. Die von den Parteien vereinbarte Bemessungsgrundlage für die zu leistenden Unterhaltsbeiträge beeinflusst die Finanzierung derselben nicht: Auch das ausländische Verwaltungsratshonorar trägt in gleicher Weise wie die übrigen Einkünfte zur Finanzierung der Alimente bei. Aus dem gleichen Grund ist für die Zwecke der internationalen

Ausscheidung nicht zwischen den variablen und den übrigen Alimenten zu unterscheiden. Nicht vergleichbar mit der vorliegend zu entscheidenden Frage ist die Zuweisung des Abzugs für die Säule 3a: Dieser beruht auf der vom schweizerischen Gesetzgeber eingeführten steuerbegünstigten Selbstvorsorge. Anders als etwa in der ersten Säule, in welcher der Versicherungs- und Solidaritätsgedanke mit im Zentrum des Konzepts der Vorsorge steht, ist die zentrale Charakteristik dieser individuellen Selbstvorsorge die steuerliche Privilegierung der entsprechenden, im gesetzlichen Rahmen individuell bestimmten Beiträge (vgl. Art. 81–84 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 [BVG], § 31 Abs. 1 lit. e StG). Aufgrund dieser speziellen Konstellation hat das Verwaltungsgericht Zürich den Abzug für die Säule 3a objektmässig dem schweizerischen Einkommen zugewiesen und letzteres auch als Bemessungsgrundlage für die Höhe des maximal zulässigen Abzugs definiert (VGr, 21. September 2011, SB.2011.000037, E. 3.2.2.1). Letztlich moniert der Pflichtige die sich allenfalls ergebende generelle Ungleichbehandlung von Alimentenzahlungen in internationalen Sachverhalten, da gemäss schweizerischer Rechtsprechung der Abzug von Unterhaltsbeiträgen unter Umständen vom Wohnsitz des Unterhaltsverpflichteten abhängen kann. Auch dies ist indessen vorliegend deswegen nicht entscheidrelevant, da der Pflichtige bezüglich seines ausländischen Einkommens gerade nicht der ordentlichen Besteuerung, sondern der Quellenbesteuerung durch Italien unterliegt. Damit kann er – wie bereits die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat – nichts zu seinen Gunsten ableiten, weil wie hier ein anorganischer Abzug nur anteilmässig gewährt wird, während Italien den fraglichen Abzug nicht kennt oder eine Quellenbesteuerung vornimmt (vgl. BGE 136 II 241). Damit ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und muss ihm die beantragte Parteientschädigung versagt bleiben (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetz vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.