

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00044 vom 13. Januar 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-01-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2024.00044](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00044)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00044 du 13 janvier 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00044 del 13 gennaio 2025

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2021 | Internationale Steuerauscheidung von Abzügen: Vereinbarkeit mit Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA? [Die Pflichtige ist Professorin an einer Schweizer Universität sowie an einer ausländischen Universität. Sie wendet sich gegen die proportionale Ausscheidung von Abzügen auf die ausländischen Einkünfte und verlangt, sämtliche Abzüge im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung seien vollumfänglich dem schweizerischen Einkommen zuzuweisen.] Das Bundesgericht nimmt in ständiger Praxis an, dass nicht nur die Einkünfte, sondern auch die Abzüge auf das Ausland entfallen können und gegebenenfalls aus der Bemessungsgrundlage der Schweizer Steuer auszuschneiden sind (E. 3.1). Während Gewinnungskosten bzw. "organische Abzüge" objektmässig mit den korrespondierenden Einkünften zu verlegen sind, werden die allgemeinen Abzüge proportional nach Lage des Reineinkommens verlegt (E. 3.3). Beiträge an die Säule 3a werden daher im internationalen Verhältnis nur proportional zum Erwerbseinkommen zum Abzug zugelassen (E. 3.4). Die Pflichtige vertritt den Standpunkt, die bundesgerichtliche Rechtsprechung verstosse gegen Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA, gemäss welchem "Ein Arbeitnehmer und seine in Artikel 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen [...] dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen [geniessen]." (E. 3.6). Das Bundesgericht hat die Schumacker-Rechtsprechung des EuGH, auf welche sich die Pflichtige beruft und welche vor Unterzeichnung des FZA begründet wurde, übernommen. Die EuGH-Rechtsprechung in Sachen de Groot ist jedoch nach dem Unterzeichnungszeitpunkt des FZA ergangen. Inwieweit diese Rechtsprechung des EuGH für die Schweiz verbindlich sein soll, ist nicht ersichtlich. Das Bundesgericht hielt in 2C\_95/2015 und 2C\_96/2015 explizit fest, dass eine internationale Steuerauscheidung der Abzüge immer dazu führe, dass Abzüge ganz oder teilweise ins Ausland ausgeschieden werden müssten, unabhängig davon, ob im Ausland eine Abzugsmöglichkeit effektiv bestehe. Werde im Ausland ein Abzug verweigert, könne das zwar zu einer effektiven Doppelbesteuerung führen. Es sei aber inkonsequent und würde die Schweiz benachteiligen, wenn die vollen Abzüge in der Schweiz zulässig wären, die Einkommen aber nur teilweise in der Schweiz erfasst würden. Für das Verwaltungsgericht gibt es keinen Grund, hiervon abzuweichen (E. 3.8). Hingegen werden Berufsauslagen grundsätzlich objektmässig dem Staat zugewiesen, der die Einkünfte besteuert. Vorliegend ist das Steuerrekursgericht dem Begehren der Pflichtigen, die Fahrkosten, die Verpflegungspauschale und die Pauschale für die übrigen, für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten einzig dem schweizerischen Einkommen zuzuweisen, bereits nachgekommen. Auf die Beschwerden ist daher in diesem Punkt nicht einzutreten. Die vollumfängliche Ausscheidung der Nebenerwerbspauschale ins Ausland erweist sich indes als unrichtig (E. 3.10). Teilweise Gutheissung der vereinigten Beschwerden, soweit darauf

eingetreten wird.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2024.00044 SB.2024.00045 Urteil des Einzelrichters vom 13. Januar 2025  
Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2021 sowie direkte Bundessteuer 2021, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: die Pflichtige) ist Professorin für ... an den Universitäten B und C (Land D). Am 11. Mai 2023 wurde die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) eingeschätzt. Gleichentags wurde sie für die direkte Bundessteuer 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) veranlagt. Dabei nahm das kantonale Steueramt die internationale Steuerauscheidung wie folgt vor: Das an der Universität C (Land D) erzielte Einkommen der Pflichtigen in der Höhe von Fr. ... schied es ins Land D aus; dies gestützt auf die Information der Pflichtigen, dieses Einkommen bereits im Land D versteuert zu haben. Die Berufsauslagen, die Beiträge an die Säule 3a, einen Einkauf in die 2. Säule in der Höhe von Fr. ... sowie weitere Abzüge verteilte es proportional auf die in- und ausländischen Einkünfte der Pflichtigen. Die Schulden und Schuldzinsen wurden nach Lage der Aktiven aufgeteilt. Dagegen erhob die Pflichtige am 25. Mai 2023 Einsprache und beantragte, hinsichtlich der Berufsauslagen, Beiträge an die Säule 3a, Versicherungsprämien, Schulden und Schuldzinsen sowie weiterer quotenmässiger Abzüge keine Ausscheidung ins Ausland vorzunehmen. Ferner sei ihr Einkauf in die 2. Säule vollumfänglich in der Schweiz zum Abzug zuzulassen. Mit Entscheid vom 15. November 2023 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache dahingehend gut, als der Einkauf in die Pensionskasse von Fr. ... in der internationalen Steuerauscheidung vollumfänglich der Schweiz zugewiesen wurde. Die Steuerfaktoren wurden für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 wie folgt festgesetzt: Steuerbares Einkommen von Fr. ... zum Satz von Fr. ... und ein steuerbares Vermögen von Fr. ... zum Satz von Fr. ... Hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2021 wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. ... zum Satz von Fr. ... festgelegt. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs bzw. die Beschwerde hiess das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 27. März 2024 teilweise gut, wobei die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) eingeschätzt wurde. Für die direkte Bundessteuer 2021 wurde sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) veranlagt. III. Am 6. Mai 2024 erhob die Pflichtige Beschwerden an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, es seien sämtliche Abzüge, inklusive der Beiträge an die 1. Säule, gänzlich der Schweiz zuzuweisen. Die aktuelle bundesgerichtliche Rechtsprechung verletze Art. 9 Abs. 2 Anhang I des Abkommens vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (Freizügigkeitsabkommen, FZA). Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Das kantonale Steueramt schloss auf Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten sei. Indes sei die Nebenerwerbspauschale von Fr. ... nicht vollumfänglich ins Land D auszuschneiden, sondern lediglich zu 73,91 %. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragte

ebenfalls die Abweisung der Beschwerden der Pflichtigen, wobei es die Ansicht des kantonalen Steueramts teilte, die Nebenerwerbspauschale lediglich anteilmässig ins Ausland auszuschneiden. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern 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. 1.2 In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Die Pflichtige bringt vor, sämtliche Abzüge seien im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung vollumfänglich dem schweizerischen Einkommen zuzuweisen. Namentlich betrifft dies die Berufskosten (§ 26 StG bzw. Art. 26 DBG), die allgemeinen Abzüge, insbesondere der Schuldzinsenabzug (§ 31 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG), die Beiträge an die Säule 3a (§ 31 Abs. 1 lit. e StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG) und der Versicherungsprämienabzug (§ 31 Abs. 1 lit. g StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG) sowie weitere Abzüge, wie Krankheits- und Unfallkosten (§ 32 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG) und gemeinnützige Zuwendungen (§ 32 lit. b StG bzw. Art. 33a DBG).

### **E. 2.2**

Nicht mehr strittig zu sein scheint der noch vor Vorinstanz gestellte Antrag, die Sozialabzüge seien vollumfänglich der Schweiz zuzuweisen: Die Pflichtige hat keine Kinder, weshalb ein Kinderabzug (§ 34 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG) ohnehin entfällt. Gleiches gilt für den Unterstützungsabzug (§ 34 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG): Es ist nicht ersichtlich, dass die Pflichtige gegenüber einer erwerbsunfähigen oder beschränkt erwerbsfähigen Person Unterstützungsleistungen erbringen würde. Auch der Verheiratetenabzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. c DBG scheidet bei der ledigen Pflichtigen aus. Die Pflichtige hatte denn in der Steuererklärung 2021 auch keine Sozialabzüge geltend gemacht. Das Steuerrekursgericht wies daher zu Recht darauf hin, dass hier auch keine internationale Steuerauscheidung habe stattfinden können und sich die Rechtsmittel diesbezüglich als obsolet erweisen würden. Auch Krankheits- und Unfallkosten hatte die Pflichtige in der Steuererklärung 2021 nicht geltend gemacht, weshalb auf den Antrag auf Abzug derselben nicht eingetreten werden kann. Ebenfalls nicht einzutreten ist auf das erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Begehren, wonach die auf das ausländische Einkommen entfallenden Schweizer Beiträge an die 1. Säule steuerrechtlich voll der Schweiz zuzuweisen seien. Dieser Antrag zielte ohnehin ins Leere, da sämtliche Beiträge an die AHV/IV gemäss der vom kantonalen Steueramt vorgenommenen internationalen Steuerauscheidung im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz zum Abzug zugelassen wurden.

### **E. 3.1**

Das Bundesgericht nimmt in ständiger Praxis an, dass nicht nur die Einkünfte, sondern auch die Abzüge auf das Ausland entfallen können und gegebenenfalls aus der Bemessungsgrundlage der Schweizer Steuer auszuscheiden sind. Je nach Abzugskategorie kennen Gesetz und Praxis verschiedene Methoden, nach denen diese Ausscheidung zu erfolgen hat.

### **E. 3.2**

Während bei Sozialabzügen gesetzlich statuiert wird, dass bei teilweiser Steuerpflicht die Sozialabzüge anteilmässig zu gewähren sind (§ 34 Abs. 3 Satz 1 StG bzw. Art. 35 Abs. 3 DBG), fehlt für die übrigen Abzüge eine vergleichbare ausdrückliche Regelung im Gesetz.

### **E. 3.3**

Nach Rechtsprechung und Lehre sind steuerlich abzugsfähige Kosten, die final oder kausal mit bestimmten Einkünften zusammenhängen (sog. Gewinnungskosten bzw. "organische Abzüge"), in der internationalen Ausscheidung zusammen mit den korrespondierenden Einkünften ("objekt-mässig") zu verlegen. Das ausländische Einkommen ist nach Abzug der darauf entfallenden Gewinnungskosten ("netto") freizustellen (vgl. BGr, 23. September 2024, 9C\_47/2024 und 9C\_48/2024, E. 4.4.1; BGr, 20. März 2023, 2C\_354/2022, E. 3.3.2; BGr, 26. Juni 2015, 2C\_1154/2013 und 2C\_1155/2013, E. 3.3).

### **E. 3.4**

Von den in § 31 StG bzw. Art. 33 DBG geregelten allgemeinen Abzügen weisen einige einen finalen oder kausalen Zusammenhang zu bestimmten Einkünften auf, sodass sie zusammen mit diesen Einkünften zu verlegen sind. Daneben regelt § 31 StG bzw. Art. 33 DBG aber auch gewisse Abzüge, die in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung stehen. Sie ähneln in dieser Hinsicht den Sozialabzügen. Die Mehrheit dieser allgemeinen Abzüge hängt aber im Unterschied zu den Sozialabzügen davon ab, dass die steuerpflichtige Person konkrete Aufwendungen getätigt hat (vgl. Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. A., Basel 2022 [Kommentar DBG], Art. 33 N. 3 DBG). Die allgemeinen Abzüge ohne Bezug zu einer bestimmten Einkommenserzielung ("anorganische Abzüge") werden grundsätzlich analog zur Regelung bei den Sozialabzügen proportional nach Lage des Reineinkommens verlegt, also nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen (Netto-) Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-) Einkommen, jeweils vor Berücksichtigung der Sozialabzüge und der infrage stehenden allgemeinen Abzüge (vgl. BGr, 23. September 2024, 9C\_47/2024 und 9C\_48/2024, E. 4.4.2, auch zu den Ausnahmen hiervon [E. 6]). Beiträge an die Säule 3a werden daher im internationalen Verhältnis nur proportional zum Erwerbseinkommen zum Abzug zugelassen (BGr, 27. August 2015, 2C\_95/2015 und 2C\_96/2015, E. 4.7; siehe auch den Praxishinweis des kantonalen Steueramts Zürich, Internationale Steuerauscheidung von Beiträgen an die AHV/IV/EO, die berufliche Vorsorge und die Säule 3a vom 27. August 2013, ZStB Nr. 5.2).

### **E. 3.5**

Abweichend hiervon werden Schuldzinsen (§ 31 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG) behandelt: Ungeachtet dessen, ob sie im Einzelfall Gewinnungscharakter haben oder die steuerpflichtige Person mit dem aufgenommenen Kapital andere Zwecke verfolgt und z.

B. Lebenshaltungskosten deckt, werden private gleich wie geschäftliche Schuldzinsen proportional nach Lage aller (Brutto-)Aktiven des Privat- und Geschäftsvermögens verlegt (vgl. BGr, 23. September 2024, 9C\_47/2024 und 9C\_48/2024, E. 4.4.3; BGr, 12. März 2024, 9C\_475/2023, E. 2.2.2.2, zur Publikation vorgesehen; BGE 140 II 157 E. 7.6.3). Im internationalen Verhältnis sind die Schuldzinsen nur dann objektmässig auszuscheiden, wenn diese Ausscheidungsart im betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist. Andernfalls erfolgt die Verlegung in der Regel proportional nach Lage der Aktiven auf die Vermögenserträge (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 31 N. 43; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 33 N. 27). Dasselbe gilt für die Verlegung von Schulden (BGr, 23. September 2024, 9C\_47/2024 und 9C\_48/2024, E. 9.2; Madeleine Simonek in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 23 A, B OECD-MA N 84).

### **E. 3.6**

Die Pflichtige stellt nicht infrage, dass die oben dargestellte Rechtsprechung der geltenden Praxis entspricht. Indes vertritt sie den Standpunkt, die bundesgerichtliche Rechtsprechung verstosse gegen Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA. Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA statuiert Folgendes: "Ein Arbeitnehmer und seine in Artikel 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen geniessen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen." Zwar habe diese Bestimmung ein Diskriminierungsverbot wegen ausländischer Staatsangehörigkeit im Blick; indes sei auch – wie vorliegend einschlägig – eine indirekte Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit erfasst. Die Pflichtige beruft sich in Bezug auf die personenbezogenen Abzüge (nach der Terminologie des EuGH) insbesondere auf den steuerrechtlichen Leitentscheid des EuGH in Sachen Schumacker (Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93). Im Zentrum dieser Entscheidung des EuGH stand ein belgischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Belgien und Beschäftigung in Deutschland. Dieser machte geltend, die nationalen Rechtsvorschriften Deutschlands würden zu einer mittelbaren Diskriminierung aufgrund seiner Staatsangehörigkeit führen. Dabei erwog der EuGH, dass sich im Hinblick auf die direkten Steuern Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden würden (Rz. 31). Meist stelle das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staats erziele, nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liege. Die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden lasse sich am leichtesten an dem Ort beurteilen, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liege. Dieser Ort sei in der Regel der ständige Aufenthaltsort der betroffenen Person. So gehe auch das internationale Steuerrecht davon aus, dass es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats sei, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern (Rz. 32). Die Situation des Gebietsansässigen sei eine andere, da der Schwerpunkt seiner Einkünfte in der Regel im Wohnsitzstaat liege (Rz. 33). Versage ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewähre, so sei dies in der Regel nicht diskriminierend (Rz. 34). Etwas anderes gelte jedoch, wenn der Gebietsfremde – wie Schumacker – in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erziele und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit beziehe, die er im Beschäftigungsstaat ausübe, sodass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage sei, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung

seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben (Rz. 36). Im Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und praktisch die Gesamtheit seiner Familieneinkünfte erziele, stelle es eine unzulässige Diskriminierung gegenüber Gebietsansässigen dar, wenn seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt würden (Rz. 38). Weiter – so die Pflichtige – sei die vom EuGH in der Rechtssache de Groot entwickelte Rechtsprechung (Urteil vom 12. Dezember 2002, Rs. C-385/00) einschlägig: De Groot, niederländischer Staatsangehöriger, hatte seinen Wohnsitz in den Niederlanden und erzielte dort sowie in anderen Mitgliedstaaten Einkünfte als Arbeitnehmer. Der EuGH gelangte zum Schluss, Art. 48 EG-Vertrag stehe der niederländischen Regelung entgegen, wonach ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommenssteuer im Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vorteile verliere, weil er in dem betreffenden Jahr auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt habe, die dort ungeachtet seiner persönlichen und familiären Situation besteuert worden seien. Die Pflichtige schliesst daraus, dass der Wohnsitzstaat die vollen, nach seinem Recht zulässigen personenbezogenen Abzüge gewähren müsse und nicht bloss pro rata, obwohl der Wohnsitzstaat nur einen Teil des Welteinkommens des Steuerpflichtigen besteuere. Denn nach dem EuGH vermöge der Verlust von Steuereinnahmen niemals eine Beschränkung der Ausübung einer Grundfreiheit zu rechtfertigen. Das für den EuGH in diesem Zusammenhang entscheidende Kriterium sei, ob der Wohnsitzstaat in der Lage sei, die fraglichen Vergünstigungen zu gewähren. Wie u. a. der Fall de Groot zeige, bestehe die Pflicht zur Gewährung der einkommensbezogenen Abzüge auch dann, wenn das Einkommen aus dem Ausland relativ gross sei. Analog zum Fall de Groot seien ihr sämtliche personenbezogenen Abzüge in der Schweiz zu gewähren, da jene im Land D nicht berücksichtigt würden.

### **E. 3.7**

Die Pflichtige ist zwar Schweizer Staatsbürgerin mit Wohnsitz in der Schweiz. Indes hat sie durch ihre grenzüberschreitende Arbeit von ihren Freizügigkeitsrechten Gebrauch gemacht, weshalb sie sich auf das FZA berufen kann (vgl. BGE 136 II 241 E. 11.3 = Pra 99 [2010] Nr. 124, vgl. auch das Urteil des EuGH, Terhoeve vom 26. Januar 1999, C-18/95, Rz. 27 wonach jeder Gemeinschaftsbürger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hat und in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausübt, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit den Bestimmungen der Freizügigkeit unterliegt).

### **E. 3.8**

Nach Art. 16 Abs. 2 FZA ist für die Anwendung des Freizügigkeitsabkommens – soweit für die Anwendung des Abkommens Begriffe des Unionsrechts herangezogen werden – die einschlägige Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung (21. Juni 1999) massgebend. Dabei weicht das Bundesgericht praxisgemäss von der Auslegung abkommensrelevanter unionsrechtlicher Bestimmungen durch den EuGH nach dem Unterzeichnungsdatum nicht leichthin ab, sondern nur beim Vorliegen "triftiger" Gründe (BGE 140 II 364 E. 5.3). Das Bundesgericht hat mit BGE 136 II 241 (Pra 99 [2010] Nr. 124) die Schumacker -Rechtsprechung des EuGH, welche vor Unterzeichnung des FZA begründet wurde, übernommen. Die EuGH-Rechtsprechung in Sachen de Groot , auf welche sich die Pflichtige beruft, ist nach dem Unterzeichnungszeitpunkt des FZA

ergangen. Inwieweit diese Rechtsprechung des EuGH für die Schweiz verbindlich sein soll, ist nicht ersichtlich (vgl. BGr, 22. Mai 2017, 2C\_573/2016, E. 3.4). Das Bundesgericht hielt mit Urteil vom 27. August 2015 (2C\_95/2015 und 2C\_96/2015, E. 4.7) fest, dass eine internationale Steuerauscheidung der Abzüge immer dazu führe, dass Abzüge ganz oder teilweise ins Ausland ausgeschieden werden müssen, unabhängig davon, ob im Ausland eine Abzugsmöglichkeit effektiv bestehe. Werde im Ausland ein Abzug verweigert, könne das zwar zu einer effektiven Doppelbesteuerung führen. Es sei aber inkonsequent und würde die Schweiz benachteiligen, wenn die vollen Abzüge in der Schweiz zulässig wären, die Einkommen aber nur teilweise in der Schweiz erfasst würden. Zudem würde dies in den Fällen, in denen der ausländische Staat ebenfalls einen entsprechenden Abzug zulasse, zu einem doppelten Abzug führen. Es wäre auch unpraktikabel, die Abzugsfähigkeit in der Schweiz davon abhängig zu machen, ob im Ausland ein Abzug effektiv möglich sei. Das Bundesgericht bestätigte diese Praxis in der Folge in zahlreichen Urteilen (vgl. BGr, 20. März 2023, 2C\_354/2022, E. 3.3). Für das Verwaltungsgericht gibt es keinen Grund, hiervon abzuweichen. Andernfalls würden in der Schweiz steuerpflichtige Personen mit Beziehungen zum Ausland je nach Abzugspraxis jenes Staats unterschiedlich behandelt, d. h. dieselben schweizerischen Bestimmungen je nach mitbetroffenem Staat anders ausgelegt. Dies ist weder umsetzbar noch ist es der Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit zuträglich (vgl. VGr, 15. November 2017, SB.2016.00095, E. 3.2.2 in fine). Die Schweiz hat es nicht zu vertreten, wenn im Ausland keine Abzugsmöglichkeit besteht (vgl. BGr, 16. März 2022, 2C\_465/2021, E. 3.9; BGr, 7. Oktober 2021, 2C\_646/2021, E. 3.2.4).

### **E. 3.9**

Schliesslich bringt die Pflichtige im Zusammenhang mit – in der Terminologie des EuGH – einkommensbezogenen Abzügen vor, der Gerichtshof weise bei grenzüberschreitenden Sachverhalten einkommensbezogene Abzüge voll und ausschliesslich dem Staat des Einkommens zu, zu dem sie den erforderlichen Zusammenhang aufweisen. Dort müssten sie nach dem Gebot der Gleichbehandlung gewährt werden. Dabei verweist sie auf das Urteil des EuGH in Sachen Montag vom 6. Dezember 2018 (Rs. C-480/17). Gemäss Bundesgericht seien die Gewinnungskosten von demjenigen Einkommen abzuziehen, mit dem sie sachlich zusammenhängen. In der Schweizer Praxis würden nun aber die einkommensbezogenen Abzüge im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung anteilmässig den verschiedenen Einkommen zum Abzug zugewiesen. Faktisch laufe dies auf eine teilweise Zuweisung zum ausländischen Einkommen hinaus, mit dem diese Kosten jedoch keinen sachlichen Zusammenhang aufweisen würden. Dies widerspreche der EuGH-Rechtsprechung, gemäss der alle einkommensbezogenen Abzüge ganz dem Staat zugewiesen werden müssten, wo das betreffende Einkommen erzielt worden sei. Dies gelte auch für die in der Schweiz angefallenen Berufsauslagen. So würden sich die Kosten für das Generalabonnement (GA) ausschliesslich auf die Arbeit in B beziehen. Mit der ausländischen Anstellung habe das GA nichts zu tun.

### **E. 3.10**

Die internationale Steuerauscheidung für Berufsauslagen erfolgt nach den Regeln, die für interkantonale Verhältnisse gelten: Die Berufsauslagen von unselbständig Erwerbstätigen werden grundsätzlich objektmässig dem Staat zugewiesen, der die Einkünfte besteuert (Claudia Suter/Sirgit Meier, Kommentar DBG, Art. 26 N. 5 in fine; Philipp Betschart in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Interkantonaes Steuerrecht, 2. A., Basel 2021 [Interkantonaes Steuerrecht], § 24 N. 10; Daniel de Vries

Reilingh, La double imposition intercantonale, 2. A., Bern 2013, Rz. 662). Im interkantonalen Verhältnis kann sich eine andere Zuweisung der Berufskosten dann ergeben, wenn das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht ausschliesslich dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen wird, etwa beim leitenden Angestellten mit Wochenaufenthalt im Arbeitsortkanton oder bei einem Nebensteuerdomizil des Saisonaufenthalts. Diesfalls sind die Berufskosten im gleichen Verhältnis wie das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auf die beteiligten Kantone zu verlegen (Betschart, Interkantonales Steuerrecht, § 24 N. 10). Gleiches muss für die internationale Steuerauscheidung gelten. Vorliegend ist das Steuerrekursgericht dem Begehren der Pflichtigen, die Fahrkosten, die Verpflegungspauschale und die Pauschale für die übrigen, für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten einzig dem schweizerischen Einkommen zuzuweisen, bereits nachgekommen (siehe Beilage des kantonalen Steueramts zur Beschwerdeantwort vom 21. Mai 2024). Auf die Beschwerden ist daher in diesem Punkt nicht einzutreten. Indessen weisen das kantonale Steueramt und die ESTV in ihren Vernehmlassungen zu Recht darauf hin, dass sich die vollumfängliche Ausscheidung der Nebenerwerbspauschale ins Land D als unrichtig erweist. Denn der unselbständige Nebenerwerb der Pflichtigen setzte sich in der Steuerperiode 2021 wie folgt zusammen: Universität C, Land D Fr. ... 73.91 % Fachhochschule E Fr. ... 25.81 % Institut F Fr. ... 0.28 % Total Fr. ... 100 % Zugunsten der Pflichtigen ist daher die Nebenerwerbspauschale in der Höhe von Fr. ... nur noch zu 73,91 %, d. h. im Betrag von Fr. ..., ins Land D auszuscheiden.

#### **E. 4**

Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten ist. Nach dem Gesagten ist das steuerbare Einkommen der Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und das steuerbare Vermögen auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) festzulegen. Für die direkte Bundessteuer 2021 ist das steuerbare Einkommen auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) festzusetzen.

#### **E. 5**

Die Kosten des Verfahrens sind der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Wird das Rechtsmittel teilweise gutgeheissen, werden sie anteilmässig aufgeteilt (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Vorliegend obsiegt die Pflichtige im Umfang von Fr. ... (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern). Ausgehend von einem Streitwert von Fr. ... für die Staats- und Gemeindesteuern und Fr. ... für die direkte Bundessteuer obsiegt die Pflichtige im Umfang von jeweils nur 5%. Vorliegend rechtfertigt es sich daher, die Kosten vollumfänglich der Pflichtigen aufzuerlegen. Eine Parteientschädigung wurde weder von der Pflichtigen noch vom kantonalen Steueramt verlangt, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

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