

Internationale Steuerauscheidung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 20. Februar 2009

Gemeinnützige Zuwendungen sind bei einer internationalen Steuerauscheidung – analog den Regeln zur interkantonalen Praxis – mangels besonderer Verbundenheit zu einer bestimmten Einkommensart nur im Verhältnis zur in der Schweiz steuerbaren Quote abzugsfähig. Aufgrund fehlender Regelungen im anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen über die Abzüge hat es zudem auch keinen Einfluss, ob der deutsche Fiskus Spenden an schweizerische gemeinnützige Institutionen zu Lasten des deutschen Einkommens übernimmt oder nicht.

Sachverhalt:

1. Gegen die definitive Veranlagung der Staatssteuer 2006 vom 29. Mai 2008 erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit Schreiben vom 11. Juni 2008 Einsprache mit dem Begehren, die gemeinnützigen Spenden in Höhe von Fr. 141'100.– sowie die Krankheitskosten von Fr. 5'625.– seien vollständig auf die schweizerischen Einkommensteile zu verlegen bzw. von diesen abzuziehen und basierend auf dem neuen Ausscheidungsergebnis neu zu veranlagern.

Zur Begründung machte die Vertreterin hauptsächlich geltend, dass es sich bei den Spendenabzügen um persönliche Abzüge handle, während es beim Einkommen aus Deutschland um ein solches aus einer Personengesellschaft gehe und es nicht statthaft sei, persönliche Abzüge mit dem Geschäftseinkommen zu verrechnen.

Weiter führte die Vertreterin aus, dass eine Doppelbesteuerung statfinde, die aufgrund von Widersprüchlichkeiten des schweizerischen Rechts resultiere. Dieses lasse keinen Spendenabzug für Donationen an ausländische Institutionen zu und umgekehrt könne dementsprechend auch nicht verlangt werden, dass der ausländische Fiskus einen Abzug zu Lasten des ausländischen steuerbaren Einkommens für Spenden an schweizerische Institutionen zulasse. Entweder die Schweiz akzeptiere für schweizerische Spender die Abzugsfähigkeit für Spenden an ausländische Organisationen und könne daher Gegenrecht verlangen, oder aber die Schweiz lasse ausschliesslich Spenden an gemeinnützige schweizerische Organisationen zu. Im letzteren Fall könne der schweizerische Fiskus aber nicht davon ausgehen, dass in casu der deutsche Fiskus einen Anteil von über 90% der Spenden des Pflichtigen an schweizerische Institutionen zu Lasten des deutschen Einkommens übernehme.

2. Mit Entscheid vom 8. September 2008 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte zur Begründung aus, in den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen sei die Aufteilung der einkommenswirksamen Abzüge auf die diversen

Steuerhoheiten nicht geregelt. Im Gegensatz zu den objektmässig zu verlegenden Abzügen (u.a. Gewinnungskosten oder Liegenschaftsunterhaltskosten) werden nach schweizerischem Recht die übrigen Abzüge (u.a. freiwillige Zuwendungen) proportional nach den besteuerten Einkommensquoten verlegt. Bei Steuerauscheidungen würden die gesamthaft zulässigen Spendenabzüge also auf die involvierten Steuerhoheiten verteilt. Unabhängig von der Frage, ob der deutsche Fiskus gleichgelagerte Abzüge akzeptiere oder nicht, würden die freiwilligen Zuwendungen im Kanton Baselland lediglich im zulässigen Umfang gewährt. Es sei auch nicht einsehbar, weshalb auf der einen Seite Einkommensbestandteile in anderen Staaten ausgeschieden werden dürfen und auf der anderen Seite einkommenswirksame Abzüge ganz der Schweiz zuzuordnen seien.

3. Gegen diesen Entscheid erhob die Vertreterin mit Schreiben vom 2. Oktober 2008 Rekurs mit den Begehren, es sei die Veranlagung für die Gemeinde- und Staatssteuer 2006 sowie der Einspracheentscheid vom 8. September 2008 aufzuheben und die gemeinnützigen Spenden von Fr. 141'000.– wie auch die Krankheitskosten von Fr. 5'625.– im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung von dem in der Schweiz zu versteuernden Einkommen abzuziehen. Eventualiter sei die unter Ziff. 1 hievor genannte Veranlagung und Einspracheentscheidung aufzuheben und die Angelegenheit zur erneuten Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Unter o/e-Kostenfolge.

Zur Begründung des Hauptbegehrens brachte die Vertreterin der Pflichtigen im Wesentlichen die gleichen Argumente vor wie in der Einsprache vom 11. Juni 2008.

Betreffend des Eventualbegehrens führte die Vertreterin aus, sie hätte bereits in der Einsprache darauf hingewiesen, dass es unzulässig sei, Abzüge privaten Charakters vom Einkommen aus einer Personengesellschaft abzuziehen, da bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft ein Sondervermögen bestünde, dies im Gegensatz zum selbständigem Erwerb aus einer Einzelfirma. Auf diesen Punkt sei die Steuerverwaltung im Einsprache-Entscheid überhaupt nicht eingegangen, womit sie das rechtliche Gehör des Rekurrenten verletze, dementsprechend sei der Einsprache-Entscheid aufzuheben und zur Neu Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

4. Mit Vernehmlassung vom 12. Januar 2008 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und führte dazu im Wesentlichen aus, im interkantonalen und auch im internationalen Verhältnis würden anorganische Abzüge (allgemeine Abzüge) wie Sozialabzüge proportional nach den verlegten Einkommensquoten aufgeteilt. Dieser Grundsatz habe keinerlei Zusammenhang mit der Unterscheidung zwischen Privataufwand und auch Geschäftsaufwand und dem Geschäftsgewinn, welcher selbstverständlich auch international nur netto besteuert werde. Abzüge für freiwillige Zuwendungen seien mangels eines direkten Zusammenhangs mit einem bestimmten Einkommensteil deshalb im Verhältnis der steuerpflichtigen Einkommensquoten auf die beteiligten Steuerhoheiten (Staaten bzw. Kantone) zu verlegen. Dies gelte in analoger Weise auch bei den Abzügen für Krankheits- und Invaliditäts-

kosten. Die von der Steuerbehörde vorgenommene Steuerauscheidung mit proportionaler Verlegung der gerügten Abzüge sei demnach korrekt vorgenommen worden.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die vom Pflichtigen getätigten Spenden an schweizerische Institutionen in Höhe Fr. 141'100.– sowie die Krankheitskosten in Höhe von Fr. 5'625.– von dem in der Schweiz erzielten Einkommen zum Abzug zuzulassen sind.

3. Die Schweiz hat mit über 30 Ländern internationale Staatsverträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen, die jeweils weitgehend dem (unverbindlichen) Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) entsprechen. Zwischen der Schweiz und Deutschland ist in dieser Beziehung das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA CH-D) massgebend.

a) Unter der internationalen juristischen Doppelbesteuerung wird üblicherweise die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden. Damit deckt sich dieser Begriff der juristischen DB mit jenem der aktuellen oder effektiven DB im interkantonalen Steuerrecht. Er setzt mithin eine Kollision zweier (oder mehrerer) Steuerhoheiten, gleichartige Steuern und eine Identität von Steuersubjekt, Steuerobjekt und zeitlicher Bemessungsgrundlage voraus. Diese Identitätserfordernisse sind freilich im internationalen Steuerrecht etwas weniger streng; insbesondere das Kriterium einer mehrfachen Belastung desselben Subjekts gilt nur bedingt (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. überarb. Aufl., Bern 2005 § 1 S. 51).

b) Nach allgemeiner Auffassung bestimmen die Zuteilungsregeln eines DBA bloss, ob ein Vertragsstaat (VSt) besteuern darf. Ob und wie dieser VSt tatsächlich von dieser Befugnis Gebrauch macht, bleibt der Regelung durch das interne Recht dieses VSt überlassen. Nicht nur die Ausübung der Besteuerungsbefugnis an sich, sondern auch die Art und die Höhe der Besteuerung bleiben in der Regel dem internen Recht überlassen. Die Bemessung des Einkommens und Vermögens, die Regelung der Abzüge und die Festsetzung des Steuersatzes bleiben demzufolge in der Regel der Ordnung im internen Recht überlassen. Die unterschiedlichen Regelungen (z.B. Brutto- oder Nettosteuerung, proportionaler oder objektmässiger Schuldenabzug) können zu erheblichen Überschneidungen wie auch zu Doppelfreistellungen führen (vgl. Peter Locher, a.a.O., § 1 S. 97ff.).

Personen, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig sind, tragen dabei Vorteile und Nachteile des Steuersystems jedes dieser Kantone billigerweise nach dem Verhältnis ihrer kantonalen Einkommensanteile. Diese interkantonale Regelung setzt die Anerkennung des Grundsatzes durch alle beteiligten Steuerhoheiten voraus. Dessen Übertragung auf internationale Steuerverhältnisse kann zu unbefriedigenden Lösungen führen, je nach Wohnsitzstaat und Abzugsfähigkeit im anderen Staat sind sowohl Steuerüberschneidungen als auch Lücken in der Besteuerung von Einkommensteilen möglich (vgl. Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Bd. 9, Im Abkommen nicht ausdrücklich geregelte Fragen, B Anhang II Nr. 1).

c) Zur Vermeidung der DB hat die Schweiz als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte und das Vermögen, die im Partnerstaat besteuert werden können (ausgenommen Einkünfte, für die eine andere Entlastung vorgesehen ist), von der Besteuerung auszunehmen. Diese Steuerbefreiung hat nicht absolute Bedeutung in dem Sinne, dass dieses Einkommen und Vermögen überhaupt nicht in Betracht gezogen werden kann. Vielmehr kann es für andere Zwecke (Steuersatz, Aufteilung von Abzügen) durchaus berücksichtigt werden.

Die DBA enthalten keine Regel darüber, wie der von der schweizerischen Steuer zu befreiende Betrag des Einkommens, Veräusserungsgewinns oder Vermögens festzusetzen ist. Dies entspricht der allgemeinen Struktur der DBA; denn auch die Zuteilungsnormen bestimmen nur die Steuerhoheit eines VSt, besagen aber i.d.R. nichts darüber, wie das in einem VSt steuerbare Einkommen oder Vermögen zu ermitteln und zu besteuern ist. Allfällige Probleme können daher nach dem internen Recht entschieden werden. Dies entspricht nicht nur der Praxis in der Schweiz und anderen Staaten, sondern wird auch von der OECD bestätigt (OECD 1992 23 Ziffern 32 und 38; vgl. Peter Locher, a.a.O., § 5 S. 483 ff.).

4.a) Die in einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht geregelten Fragen werden nach dem innerstaatlichen Recht des betreffenden Staates behandelt (vgl. Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Band 9, B Anhang II Nr. 1). Auch das DBA CH-D enthält keine Regelungen zur Festsetzung der Höhe des zu versteuernden Einkommens in der Schweiz, weshalb vorliegend zur Beantwortung der Frage, ob die vom Pflichtigen getätigten Spenden an schweizerische Institutionen sowie die Krankheitskosten vom steuerbaren

Einkommen in der Schweiz abzugsfähig sind, das innerstaatliche Recht resp. die Steuergesetze des Kantons Basel-Landschaft heranzuziehen sind.

b) Gemäss § 29 Abs. 1 lit. 1 StG werden von den steuerbaren Einkünften die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, sowie an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten abgezogen.

c) Gemäss § 18 Abs. 1 StG entrichten Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens oder Ertrages und Kapitals steuerpflichtig sind, die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen oder Ertrag und Kapital entspricht. Steuerfreie Beträge werden ihnen anteilmässig gewährt.

§ 18 Abs. 1 hält die Besteuerung zum Gesamtsteuersatz (den sog. Progressionsvorbehalt fest, d.h. die Besteuerung zum Steuersatz, der dem gesamten weltweiten Einkommen und Vermögen einer Person entspricht (so auch Art. 7 Abs. 1 DBG). Der Progressionsvorbehalt soll nach traditioneller Auffassung sicherstellen, dass eine steuerpflichtige Person dem ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Steuersatz unterliegt und nicht von einer Zersplitterung ihres steuerbaren Einkommens und Vermögens auf mehrere Steuerhoheiten profitieren kann. Die Besteuerung zum Gesamtsteuersatz kommt nach § 18 Abs. 1 für Personen zum Tragen, die im Kanton Basel-Landschaft unbeschränkt steuerpflichtig sind, die aber auf gewissen ausserkantonalen oder ausländischen Einkommens- oder Vermögensteilen im Kanton nicht besteuert werden.

§ 18 Abs. 1 hält ferner ausdrücklich fest, dass die steuerfreien Beträge bei bloss teilweiser Steuerpflicht im Kanton anteilmässig zu gewähren sind. Unter den steuerfreien Beträgen sind dabei die Sozialabzüge nach § 33 und § 50 gemeint. Die im Kanton abzugsfähige Quote richtet sich im interkantonalen Verhältnis nach dem Verhältnis des gesamten Reineinkommens einer steuerpflichtigen Person zu dem im Kanton steuerbaren Reineinkommen bzw. nach dem Verhältnis des gesamten Reinvermögens zu dem im Kanton steuerbaren Reinvermögen. Die gleiche Berechnungsmethode findet auch im internationalen Verhältnis Anwendung (vgl. Simonek in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 18 N 2ff.).

d) Vorliegend erzielte der Pflichtige sein Einkommen ganz überwiegend aus Beteiligungen an den Personengesellschaften A und B, beide mit Sitz in C, Deutschland. Die in der Schweiz erzielten Einkünfte stammen aus privaten Wertschifternerträgen. Gemäss den interkantonalen bzw. internationalen Steuerauscheidungsgrundsätzen hat der Pflichtige demnach die privaten Wertschifternerträge in der Schweiz zu versteuern, währenddem das weltweite Einkommen der Besteuerung in der Schweiz nur satzbestimmend herangezogen wird.

5.a) Bei der Verlegung der Abzüge vom Einkommen auf die betroffenen Kantone ist im Anwendungsbereich der allgemeinen Reineinkommenssteuer nach Lehre und

Praxis auf die Art dieser Abzüge abzustellen und der besonderen Verbundenheit gewisser Einnahmen und Ausgaben Rechnung zu tragen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung werden Auslagen, welche direkt mit der Erzielung bestimmter Einkünfte verbunden sind, demjenigen Kanton zum Abzug zugewiesen, der diese Einkünfte besteuert. Liegenschaftsunterhaltskosten beziehen sich immer auf die betreffende Liegenschaft und sind als Belastung des Ertrages dieser Liegenschaft objektmässig auszuschneiden, d.h. vom Liegenschaftskanton zu tragen. Schuldzinsen werden als besondere Belastung des Vermögensertrages betrachtet, weil die Praxis den inneren Zusammenhang zwischen Vermögen und Kredit als massgebend ansieht. Sie sind daher in erster Linie vom Vermögensertrag abzuziehen und werden quotenmässig, im Verhältnis der in den einzelnen Kantonen gelegenen Aktiven, den betroffenen Kantonen zum Abzug zugewiesen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 104 IA 256, E. 4.; ASA, Bd. 48, S. 649ff.).

b) Eine dritte Kategorie bilden die Sozialabzüge. Sie stehen in aller Regel nicht in einem organischen Zusammenhang mit der Erzielung eines bestimmten Teiles der Einkünfte, sondern betreffen das ganze Einkommen ohne Unterschied. Kollisionsrechtlich sind diese Abzüge den interessierten Kantonen im Verhältnis der dort steuerbaren Einkommensquoten zum Abzug zuzuweisen, wobei die Art der Anknüpfung der kantonalen Steuerhoheit keine Rolle spielt. Dieser Grundsatz ist auch auf andere Arten von Steuererleichterungen anwendbar, die nicht in besonderem Zusammenhang mit bestimmten Teilen des Einkommens stehen, wie Abzüge für gemeinnützige Zuwendungen. (vgl. BGE 104 IA 256, E. 4.; Entscheid des Bundesgerichts vom 5. Juli 1978, in: Steuer Revue, Nr. 10/1979, S. 471ff.; Locher Kurt, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil interkantonale Doppelbesteuerung, Systematische Entscheidungssammlung Bd. 4, § 9 III, Nr. 1–4).

Abzüge für gemeinnützige Zuwendungen sind, da sie nicht in besonderem Zusammenhang mit bestimmten Teilen des Einkommens stehen, im Verhältnis der steuerpflichtigen Einkommensquoten auf die beteiligten bzw. betroffenen Kantone zu verlegen. Eine proportionale Zuweisung im Verhältnis der in den beteiligten Kantonen steuerbaren Einkommensteile ist in analoger Weise auch bei Abzügen für Invalidität, Krankheit, Ausbildung usw. angemessen (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 19 N 30f.).

c) Auch wenn sich diese Rechtsprechung des Bundesgerichts nur auf interkantonale Verhältnisse bezieht, ist nicht einzusehen, warum sie – anderslautende Doppelbesteuerungsabkommen vorbehalten – nicht auch auf internationale Verhältnisse angewendet werden soll. Denn gleich wie dort geht es um die Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch zwei konkurrierende Steuerhoheiten mit dem einzigen Unterschied, dass diese Steuerhoheiten nicht Kantone, sondern Staaten sind. Insbesondere bleibt der Grundgedanke der verhältnismässigen Ausscheidung der gleiche wie im innerstaatlichen Verhältnis und ändert sich die Natur der Abzüge nicht einfach, wenn es um die Steuerauscheidung zu einem andern Staat geht (vgl. Der Steuerentscheid [StE], 1994, B 11.3 Nr. 7, E. 1.c).

d) Das interne Recht bzw. das Basellandschaftliche Steuergesetz sieht in § 18 StG für Fälle, in denen nur ein Teil des Einkommens bzw. Vermögens im Kanton steuerpflichtig ist, eine anteilmässige Gewährung steuerfreier Beträge vor. Die interkantonalen Ausscheidungsregeln sind vorliegend auch für die internationale Ausscheidung anwendbar. Daraus folgt, dass vorliegend die gemeinnützigen Zuwendungen wie auch die Krankheitskosten nicht vollständig von dem in der Schweiz zu versteuernden Einkommen abgezogen werden können. Die Ausscheidung erfolgt dergestalt, dass die Spenden nur im Verhältnis zum in der Schweiz erzielten Einkommen abzugsfähig sind. Der Pflichtige hat im Jahre 2006 in der Schweiz ein steuerbares Einkommen von Fr. 322'607.– erzielt. In Deutschland erwirtschaftete er im selben Jahr ein Einkommen von Fr. 6'728'643.–. Im Verhältnis erwarb der Pflichtige in der Schweiz somit ca. 4,58% seines Einkommens, währenddem 95,42% seines Einkommens aus Deutschland stammen. Die Steuerverwaltung hat von den insgesamt geltend gemachten Spenden und Krankheitskosten in Höhe von Fr. 146'725.– aufgrund dieser Verhältnisse lediglich Fr. 6'720.– (4,58%) zum Abzug zugelassen. Dieses Ergebnis ist aufgrund der vorangehenden Ausführungen richtig und ist daher nicht zu beanstanden.

Aus diesen Gründen erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 900.– aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 130 StG i.V.m. § 21 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...