



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiber: lic. iur. George Kammann

U R T E I L vom 14. Dezember 2020 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____
Rekurrentin
vertreten durch B. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2017 (internationale Steuerauscheidung)

A 2020 3

A. Am 26. April 2019 erhob die Vertreterin von A. _____ Einsprache gegen die Eröffnung der Veranlagung vom 27. März 2019 und beantragte, es seien die im Steuerjahr 2017 bezahlten persönlichen AHV/IV/EO-Beiträge von Fr. 67'693.75 in der internationalen Steuerauscheidung vollumfänglich der Schweiz zum Abzug zuzuweisen. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug wies die Einsprache am 17. Februar 2020 ab.

B. Dagegen reichte die Steuervertreterin am 18. März 2020 Rekurs und Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein und stellte folgende Anträge: Der erwähnte Einspracheentscheid vom 17. Februar 2020 sei aufzuheben und die im Kalenderjahr 2017 bezahlten AHV-Beiträge für Nichterwerbstätige von Fr. 67'693.75 seien in der internationalen Steuerauscheidung vollumfänglich der Schweiz zum Abzug zuzuweisen. Zum Sachverhalt führte sie aus, die Rekurrentin sei infolge Wohnsitzes in C. _____ unbeschränkt im Kanton Zug steuerpflichtig. Sie sei nicht mehr erwerbstätig. Sie bezahle den Maximalbeitrag für AHV/IV/EO als Nichterwerbstätige basierend auf ihrem Vermögen. Es sei kein Renteneinkommen vorhanden. Die Rekurrentin verfüge über Liegenschaften in Grossbritannien, welche sie teilweise vermietet habe. Diese Liegenschaften würden im Kanton Zug nicht besteuert, jedoch für die Satzbestimmung berücksichtigt. In Grossbritannien würden die Einkommen aus diesen Liegenschaften besteuert. Dort könne sie indessen keine Sozialversicherungsbeiträge aus der Schweiz abziehen.

Zur rechtlichen Begründung ihrer Anträge führte die Steuervertreterin im Wesentlichen aus, gemäss den in der Praxis angewendeten Regeln beim interkantonalen Steuerrecht würden die an die erste Säule geleisteten Beiträge unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob sie im Zusammenhang mit einer Erwerbsarbeit stünden oder nicht. Liege eine Erwerbsarbeit vor, würden sie als Gewinnungskostenabzug betrachtet, und falls nicht, als allgemeiner Abzug. Im zweiten Fall würden sie proportional zum Reineinkommen verteilt. Diese Regel für die Verteilung der AHV-Beiträge der Nichterwerbstätigen in internationalen Sachverhalten möge vor 20 Jahren kein gewichtiges Thema gewesen sein. Aufgrund der heutigen Realität und dem heutigen Wissensstand sei sie überholt und falsch, weil sie die betroffenen Personen schlechter stelle gegenüber Personen mit rein schweizerischen Sachverhalten. Erziele nämlich eine nichterwerbstätige Person wie die Rekurrentin Vermögenserträge aufgrund von Liegenschaftsbesitz im Ausland, werde ein Teil ihrer in der Schweiz geleisteten AHV-Beiträge durch diese Praxis dem Ausland zugeteilt, wo sie die Beiträge steuerlich nicht geltend machen könne. Erstens, weil sie im Ausland ausschliesslich objektmässig für das Einkommen aus Liegenschaftsbesitz besteuert werde, und zweitens, weil das Ausland in der Regel keine Sozialversicherungspflicht bei

Nichterwerbstätigkeit kenne. Die Rekurrentin leiste ihre AHV-Beiträge in der Schweiz aus Vermögen, das bereits mit der Einkommenssteuer besteuert worden sei. Sie könne die Beiträge durch die proportionale Verteilung auf das in- und ausländische Reinkommen zumindest teilweise nicht abziehen, gleichwohl müsse sie später ihre Rente aus der ersten Säule wieder voll versteuern. Damit sei sie eindeutig schlechter gestellt gegenüber einer Person, welche eine ausschliesslich inländische Steuersituation habe, weil bei einer interkantonalen Steuerauscheidung beide Kantone die gleichen Ausscheidungsregeln anwendeten.

C. Der von der Rekurrentin verlangte Kostenvorschuss über Fr. 2'000.– ging fristgerecht ein.

D. Mit Vernehmlassung vom 18. Mai 2020 beantragte die Steuerverwaltung (inskünftig: Rekursgegnerin) Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei, und Bestätigung des Einspracheentscheids vom 17. Februar 2020, unter Kostenfolgen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die unbeschränkt in der Schweiz steuerpflichtige Rekurrentin besitze in Grossbritannien Liegenschaften, weshalb aus Schweizer Sicht eine internationale Steuerauscheidung vorgenommen werden müsse. Aufgrund der frühzeitigen Aufgabe der Erwerbstätigkeit habe die Rekurrentin in der Steuerperiode 2017 Beiträge für Nichterwerbstätige an die AHV/IV/EO im Umfang von Fr. 67'694.– bezahlt. Diese Beiträge würden nach der Praxis der Zuger Steuerverwaltung und auch in anderen Kantonen als allgemeine Abzüge und nicht als Gewinnungskosten behandelt, da ein qualifiziert enger Konnex zu einem bestimmten Einkommensteil fehle und die Beiträge somit keinem bestimmten Einkommensteil zugerechnet werden könnten.

Im Steuerjahr 2017 habe die Rekurrentin Wertschriftenerträge und Einkünfte von Liegenschaften des Privatvermögens in der Schweiz und im Ausland erzielt. Die von ihr deklarierten Beiträge der Nichterwerbstätigen an die AHV/IV/EO könnten aufgrund des Fehlens eines qualifiziert engen Konnexes keinem dieser beiden oben genannten Einkommensteile zugewiesen werden, zumal keine der beiden für sich selbst AHV-pflichtig sei. Aus diesem Grund sei eine quotenmässige Ausscheidung dieser Beiträge vorzunehmen.

Die Rekurrentin bringe vor, dass in Grossbritannien keine Sozialversicherungsbeiträge zum Abzug zugelassen worden seien, weil sie dort in der entsprechenden Steuerperiode keine Erwerbseinkünfte erzielt habe. Die Rekurrentin habe gemäss der Steuererklärung

2017 indessen auch in der Schweiz im Steuerjahr 2017 keine Erwerbseinkünfte bzw. kein AHV-pflichtiges Einkommen erzielt. Zudem führe eine internationale Ausscheidung der Abzüge immer dazu, dass diese ganz oder teilweise ins Ausland ausgeschieden werden müssten, unabhängig davon, ob im Ausland effektiv eine Abzugsmöglichkeit bestehe.

Die Berufung der Rekurrentin auf die Rechtsgleichheit scheitere daran, dass AHV-Beiträge von erwerbstätigen und nichterwerbstätigen Personen insbesondere wegen der unterschiedlichen Berechnungsgrundlagen unterschiedliche Sachverhalte seien, die infolgedessen in interkantonalen sowie internationalen Verhältnissen unterschiedlich auszuscheiden seien und angesichts der unterschiedlichen Steuerhoheiten auch unterschiedlich besteuert bzw. zum Abzug zugelassen werden könnten. Es sei klar, dass die AHV-Beiträge sowohl von erwerbstätigen als auch von nichterwerbstätigen Personen der Finanzierung der AHV-Rente dienen. Angesichts des erheblichen sachlichen Unterschiedes, dass AHV-Beiträge von Nichterwerbstätigen keiner bestimmten Einkommensquelle zugeordnet werden könnten, während sie bei erwerbstätigen Personen in einem qualifiziert engen Zusammenhang zum Erwerbseinkommen stünden, komme eine Gleichbehandlung nicht in Betracht. Ansonsten würde Ungleiches sachwidrig gleich behandelt, insbesondere könne es nicht im Belieben der nichterwerbstätigen steuerpflichtigen Person stehen, welcher Einkommensquelle die geleisteten AHV-Beiträge quasi als Gewinnungskosten objektmässig zuzurechnen wären.

Die Rekurrentin habe gemäss Aktenlage kein Renteneinkommen erzielt, weshalb anzunehmen sei, dass die Beiträge der Nichterwerbstätigen an die AHV/IV/EO anhand ihres in- und ausländischen Vermögens inklusive der ausländischen Liegenschaften berechnet worden seien. Als Einkommen habe die Rekurrentin Wertschriftenerträge und Einkünfte aus Liegenschaften des Privatvermögens in der Schweiz und im Ausland deklariert. Die Liegenschaften im Ausland sowie deren Einkünfte würden in der Schweiz nicht besteuert, sondern nur satzbestimmend berücksichtigt. In einem solchen Fall würde eine objektmässige Zuweisung der Beiträge an die Schweiz zu einer Rechtsungleichheit mit steuerpflichtigen Personen führen, welche nur in der Schweiz steuerbare Vermögenswerte hätten. Denn die steuerpflichtigen Personen mit in- und ausländischem Vermögen könnten aufgrund der Berechnungsmethode der AHV/IV/EO-Beiträge für Nichterwerbstätige im Verhältnis zu dem in der Schweiz steuerbaren Vermögen höhere Abzüge hinsichtlich dieser Beiträge beim steuerbaren Einkommen geltend machen als steuerpflichtige Personen mit nur in der Schweiz steuerbarem Vermögen. Somit würde in

einem solchen Fall Gleiches sachwidrig ungleich behandelt. Aus diesem Grund erscheine eine quotenmässige Ausscheidung nicht als Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots.

Schliesslich sei darauf hinzuweisen, dass die volle steuerliche Absetzbarkeit der Beiträge der Nichterwerbstätigen an die AHV/IV/EO nicht Bedingung für die spätere Besteuerung der Leistungen sei. Auch seien AHV-Renten, die an eine im Ausland ansässige Person ausgerichtet würden, in der Schweiz wegen fehlender gesetzlicher Grundlage weder auf eidgenössischer noch auf kantonaler Ebene steuerbar, dies unabhängig von einem Doppelbesteuerungsabkommen. Eine Besteuerung finde höchstens im Wohnsitzstaat statt. Dass die künftige AHV-Rente in der Schweiz besteuert werde, treffe nur dann zu, wenn die Rekurrentin im Rentenalter in der Schweiz ansässig bleibe.

E. Die eidgenössische Steuerverwaltung reichte innert Frist keine Vernehmlassung ein, womit sie nicht mehr als am Verfahren beteiligte Partei gilt.

F. In der Replik vom 19. Juni 2020 hielt die Rekurrentin an ihren Rekursanträgen fest. In rechtlicher Hinsicht führte sie ergänzend aus, die Abgrenzung der Steuerpflicht für im Ausland gelegene Grundstücke erfolge nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Dieses interkantonale Recht sei jedoch kein Gesetz, sondern es bestehe aus Rechtsprechung und Lehrmeinungen. Gemäss Bundesgericht lägen die allgemeinen Abzüge von ihrer Art her zwischen den organischen Abzügen und den Sozialabzügen. Je nach dem konkret in Frage stehenden allgemeinen Abzug könne ein sachlicher Zusammenhang zu einer bestimmten Einkommensart gegeben sein oder nicht. Sei er gegeben, so lägen die allgemeinen Abzüge näher bei den organischen Abzügen, fehle er, so hätten sie eher Gemeinsamkeiten mit Sozialabzügen, welche quotenmässig auf der Basis des Reineinkommens verlegt würden.

Gemäss Rekursgegnerin würden die Beiträge an die erste, zweite und die Säule 3a bei Vorliegen einer Erwerbstätigkeit Gewinnungskosten darstellen, weil es sich um zur Erzielung des Einkommens notwendige Aufwendungen handle. Die Erzielung eines Erwerbseinkommens führe indessen grundsätzlich zur Beitragspflicht bei der AHV/IV, nicht zwingend jedoch zu Beiträgen in die zweite Säule, zum Beispiel bei einem Einkommen unter dem unteren Grenzlohn oder bei selbständiger Erwerbstätigkeit. Die Beiträge in die Säule 3a seien ohnehin freiwillig. Bei den AHV/IV-Beiträgen der nichterwerbstätigen Personen verneine die Rekursgegnerin den Gewinnungskostencharakter, weil es sich um

allgemeine Abzüge handle. Aus dem Gesetz könne indessen weder eindeutig geschlossen werden, bei welchen Abzügen Gewinnungskosten oder allgemeine Abzüge vorlägen, noch, wie diese im interkantonalen und damit auch internationalen Verhältnis zu verlegen seien.

Die von der Rekursgegnerin vorgebrachte Argumentation zur Rechtsgleichheit überzeuge nicht. Würde man dieser folgen, müssten auch die Beiträge von unselbständig und selbständig Erwerbenden ungleich behandelt werden. Diese hätten nicht nur eine unterschiedliche Bemessungsgrundlage (Bruttolohn bzw. Vermögensstandsgewinn), sondern auch unterschiedliche Beitragssätze. Zudem trage der Unselbständigerwerbende lediglich die halben Beiträge und der Selbständigerwerbende die vollen. Sowohl die unselbständig als auch die selbständig erwerbstätige Person könnten jedoch ihre Beiträge vollständig vom Einkommen abziehen, auch bei einer interkantonalen und internationalen Steuerauscheidung. Im Resultat trügen sowohl die unselbständig, selbständig und die nicht erwerbstätigen Personen solidarisch zur Finanzierung der AHV bei. Häufig seien es sogar die Nichterwerbstätigen, die einen besonders grossen solidarischen Beitrag leisteten. Oft bezahlten diese Personen den Maximalbetrag von rund Fr. 25'000.– pro Jahr, was auf der Basis des Arbeitnehmeranteils einer unselbständig erwerbenden Person einem weit überdurchschnittlichen Einkommen von rund einer halben Million entspreche. Verfüge eine nichterwerbstätige Person über immobile Vermögenswerte im Ausland, leiste sie nicht nur einen hohen Solidarbeitrag an die AHV, sondern werde gemäss der von der Rekursgegnerin vertretenen Meinung zusätzlich mit Abgaben belastet, weil sie ihre Beiträge nicht vollständig von ihrem steuerbaren Einkommen abziehen könne. Das ständige und unkritische Wiederholen der gleichen Argumente auf allen Ebenen der Rechtsprechung und in der Literatur zur Art der Abzüge und deren Verlegung gestützt auf das interkantonale Steuerrecht trage nicht dazu bei, die praktischen Auswirkungen im internationalen Verhältnis zu hinterfragen und Massnahmen in die Wege zu leiten, um dringend notwendige Modernisierungen im Steuersystem der Schweiz vorzunehmen.

G. In der Duplik vom 15. Juli 2020 hielt die Rekursgegnerin an ihren Anträgen fest. Zur Begründung führte sie aus, die Rekurrentin habe keine neuen Argumente vorgebracht und keine Dokumente eingereicht, welche zu einer anderen Beurteilung Anlass gäben. Ergänzend führte die Rekursgegnerin aus, gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich stellten Beiträge der Nichterwerbstätigen an die AHV/IV/EO allgemeine Abzüge im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG dar. Sie seien im interkantonalen und internationalen Verhältnis demzufolge quotenmässig auszuscheiden.

Diese Rechtsprechung sei in anderen Kantonen in die Praxis übernommen worden, etwa in den Kantonen Baselland und Aargau. Es wäre im Übrigen am Gesetzgeber die von der Rekurrentin geforderten "dringend notwendigen Modernisierungen" im Steuersystem der Schweiz vorzunehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde betreffend die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Gemäss § 75 Abs. 1 Gesetz über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechtes, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Nach § 136 Abs. 1 Steuergesetz (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Gemäss § 121 StG sind die Bestimmungen des VRG unter Vorbehalt der Regelungen im StG sinngemäss anwendbar. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich: Art. 140 Abs. 2 DBG).

Das vorliegende Rechtsmittel (Beschwerde bezüglich der direkten Bundessteuer und Rekurs bezüglich der kantonalen Steuern) wird der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel umfasst. Der Rekurs erfüllt die formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist.

Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

1.2 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74

Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als zutreffend erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2. Anfechtungsobjekt ist der Einspracheentscheid der Rekursgegnerin vom 17. Februar 2020.

2.1 Der diesem Entscheid zugrunde liegende Sachverhalt ist nicht bestritten. Demzufolge wohnte die Rekurrentin in der Steuerperiode 2017 in C._____. Sie war nicht erwerbstätig, verfügte über kein Renteneinkommen und war Eigentümerin von Liegenschaften im Kanton Zug und im Vereinigten Königreich. Bei dieser Ausgangslage war die Rekurrentin 2017 verpflichtet, einen Beitrag für Nichterwerbstätige in die Sozialwerke AHV/IV/EO zu bezahlen (Art. 10 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG; SR 831.10], Art. 28 ff. der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV; SR 831.101], Art. 3 Abs. 1^{bis} des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung [IVG; SR 831.20] und Art. 27 Abs. 2 des Erwerbsersatzgesetzes [EOG; SR 834.1]).

2.2 Die Berechnungsmethode und die Höhe des zu bezahlenden Beitrags werden von der Rekurrentin nicht in Frage gestellt. Streitfrage ist jedoch, ob die Rekursgegnerin den von der Rekurrentin im Jahr 2017 bezahlten AHV/IV/EO-Beitrag für Nichterwerbstätige von Fr. 67'693.75 zu Recht in der Schweiz nicht vollständig zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen hat. Die Rekursgegnerin ist der Ansicht, dass in der Schweiz davon lediglich Fr. 52'564.– zum Abzug zuzulassen seien und Fr. 15'130.– über eine quotenmässige Ausscheidung dem Vereinigten Königreich zugewiesen werden müssten

(vgl. definitive Veranlagung in StV act. 2 und Einspracheentscheid, S. 2 in StV act. 4). Dies bestreitet die Rekurrentin und verlangt stattdessen, dass der gesamte Betrag von ihrem in der Schweiz zu versteuernden Einkommen abgezogen werde.

3. Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG und § 3 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz bzw. im Kanton Zug steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton Zug haben. Die Steuerpflicht ist bei persönlicher Zugehörigkeit unbegrenzt. Sie erstreckt sich aber nicht auf Grundstücke im Ausland bzw. ausserhalb des Kantons (Art. 6 Abs. 1 DBG und § 5 Abs. 1 StG). Demzufolge unterliegen die Liegenschaften der Rekurrentin im Vereinigten Königreich nicht der Schweizer bzw. der Zuger Steuerpflicht.

3.1 Gemäss ausdrücklicher Regelung erfolgt die Abgrenzung der Steuerpflicht für Grundstücke im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Vorbehalten bleiben die Vorschriften von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 6 Abs. 3 DBG und § 5 Abs. 3 StG).

Strittig ist vorliegend nicht die Aufteilung der aus den verschiedenen Grundstücken fliessenden Erträge (Eigenmietwerte und Mietzinseinnahmen), sondern die Aufteilung des im Schweizer Steuerrecht gewährten Einkommensabzugs von Beiträgen an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung AHV/IV (Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG und § 30 Abs. 1 lit. d StG) und an die Erwerbsersatzordnung EO (Art. 33 Abs. 1 lit. f DBG und § 30 Abs. 1 lit. f StG). Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH–UK, in Kraft getreten am 7. Oktober 1978, SR 0.672.936.712) enthält keine Bestimmung, wie das in einem Vertragsstaat zu besteuernde Einkommen zu ermitteln ist. Die Frage, wie der strittige Abzug in der Schweiz berücksichtigt werden muss, ist demzufolge nach internem Schweizer Recht festzulegen, das heisst nach den Grundsätzen über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Dieser Meinung ist im Übrigen auch die Rekurrentin (VG act. 1, S. 2).

3.2 Zur Ermittlung des Reineinkommens werden gemäss Art. 25 DBG und § 24 StG von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26–33a DBG bzw. § 25–31 StG abgezogen. Vom so bestimmten (Rein-)Einkommen werden sodann zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens die Sozialabzüge

nach Art. 35 DBG bzw. § 33 StG vorgenommen. Gestützt auf diese Bestimmungen werden nach Lehre und Rechtsprechung die zulässigen Abzüge unterteilt in die zur Einkommenserzielung notwendigen Aufwendungen (organische Abzüge oder Gewinnungskosten genannt), in die allgemeinen Abzüge (d.h. Abzüge für besondere Aufwendungen; auch anorganische Abzüge genannt) und Sozialabzüge (d.h. Abzüge für bestimmte Verhältnisse; auch Freibeträge genannt). Für die Verlegung von Abzügen im internationalen Verhältnis enthalten das DBG und das StG explizite Regelungen betreffend die Sozialabzüge: Gemäss Art. 35 Abs. 3 bzw. § 33 Abs. 4 StG werden die Sozialabzüge bei teilweiser Steuerpflicht anteilmässig gewährt. Dies bedeutet u.a., dass im Rahmen einer internationalen Steuerauscheidung eine Aufteilung und Zuordnung der Sozialabzüge nach Massgabe des in der Schweiz und im Kanton Zug steuerpflichtigen (Netto-)Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-)Einkommen, jeweils vor Abzug der Sozialabzüge, zu erfolgen hat. Für die organischen Abzüge und die allgemeinen Abzüge fehlen ausdrückliche Regelungen im Gesetz. In Lehre und Rechtsprechung unbestritten ist jedoch bezüglich der organischen Abzüge, dass das ausländische Einkommen beziehungsweise Vermögen nach Abzug der darauf entfallenden Gewinnungskosten freizustellen ist (vgl. Madeleine Simonek, in: Martin Zweifel e.a. [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 23 A, B OECD-MA N 83). Die sachliche Begründung hierfür liegt im Umstand, dass die fraglichen Aufwendungen ganz konkret dazu beitragen, das entsprechende Einkommen zu erzielen. Es wäre daher falsch, diese Aufwendungen anders zu verlegen und von Einkommensteilen in Abzug zu bringen, zu denen sie keinen sachlichen Konnex haben, bzw. Einkommensteile durch Nichtberücksichtigung der notwendigen organischen Abzüge übermässig zu besteuern (zum Ganzen: BGer 2C_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.3 und 2C_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2).

3.3 Die allgemeinen Abzüge liegen von ihrer Art her zwischen den Sozialabzügen und den organischen Abzügen. Je nach konkret in Frage stehendem allgemeinen Abzug kann ein sachlicher Zusammenhang zu einer bestimmten Einkommensart gegeben sein oder fehlen. Ist ein derartiger Zusammenhang gegeben, so liegen die allgemeinen Abzüge näher bei den organischen Abzügen, fehlt er, so haben sie eher Gemeinsamkeiten mit Sozialabzügen. In Anlehnung an die von Gesetz – betreffend die Sozialabzüge – sowie von Rechtsprechung und Lehre – betreffend die organischen Abzüge – getroffene Regelung erscheint es daher als sachgerecht, die Zuteilung der allgemeinen Abzüge auf die verschiedenen Einkommensteile basierend darauf vorzunehmen, ob ein sachlicher Zusammenhang zwischen einer bestimmten Einkommensart und dem geltend gemachten

Abzug hergestellt werden kann. Allgemeine Abzüge, welche in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung stehen, sind proportional nach Lage des Reineinkommens zu verlegen (BGer 2C_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.3 und 2C_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3; Simonek, a.a.O., Art. 23 A, B OECD-MA N 91 ff.).

3.4 Die Rekursgegnerin stellt sich auf den Standpunkt, dass Beiträge von nichterwerbstätigen Personen an die AHV/IV/EO keine organischen Abzüge bzw. Gewinnungskosten darstellten, sondern den allgemeinen Abzügen zuzuordnen seien. Sie würden ausserdem keinen qualifiziert engen Konnex zu einem bestimmten Einkommensteil aufweisen, weshalb es nicht möglich sei, sie einem bestimmten Einkommensteil zuzurechnen. Entsprechend seien sie quotenmässig auszuscheiden. Die Rekursgegnerin verweist zur Stützung ihrer Argumentation auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich (VGer ZH SB.2009.00099 vom 17. März 2010 E. 3.2.1) und auf die im Internet publizierte Praxis in den Kantonen Baselland und Aargau (VG act. 5, S. 3).

3.5 Die Argumentation überzeugt. Beiträge von Nichterwerbstätigen an die AHV/IV/EO werden gemäss Gesetz nach den "sozialen Verhältnissen" erhoben (Art. 10 Abs. 1 AHVG; Art. 3 Abs. 1^{bis} IVG; Art. 27 Abs. 2 EOG). Bereits dieser Wortlaut deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber bei der Festlegung der Nichterwerbstätigenbeiträge nicht ausschliesslich an einer bestimmten inländischen Einkommensquelle anknüpfen wollte, sondern dass es ihm darum ging, diese Beiträge auf Basis einer breiten Bemessungsgrundlage festzulegen. Konkret umgesetzt wird die gesetzliche Vorgabe, indem die Beiträge aufgrund des Vermögens und Renteneinkommens nach der in Abs. 1 von Art. 28 AHVV enthaltenen Tabelle berechnet werden, wobei das jährliche Renteneinkommen mit 20 multipliziert wird. Verfügt eine nichterwerbstätige Person gleichzeitig über Vermögen und Renteneinkommen, so wird der mit 20 multiplizierte jährliche Rentenbetrag zum Vermögen hinzugerechnet (Art. 28 Abs. 2 AHVV). Nach der Praxis der Sozialversicherungsbehörden wird bei der Berechnung jeweils auf das weltweit erzielte Renteneinkommen und das weltweite Vermögen abgestellt (Bundesamt für Sozialversicherungen [Hrsg.]: Wegleitung über die Beiträge der Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen in der AHV, IV und EO [WSN], gültig ab 1. Januar 2008, Stand 1. Januar 2020, S. 113 Rz. 2080 und S. 114 Rz. 2087). Es gibt bei dieser Berechnungsmethode, bei der auf globale Einkommens- und Vermögensverhältnisse abgestellt wird, somit drei Fälle zu unterscheiden: 1. Eine nichterwerbstätige Person verfügt weltweit über kein Vermögen,

aber über ein weltweites Renteneinkommen; 2. Sie verfügt über ein weltweites Vermögen, aber weltweit über kein Renteneinkommen; 3. Sie verfügt über beides. Nur im ersten Fall wird sich ein vollständiger Bezug zwischen den Beiträgen und der Einkommensquelle herstellen lassen, in den beiden anderen Fällen jedoch nicht. Es wäre mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung deswegen nicht sachgerecht, die Nichterwerbstätigenbeiträge in der zweiten und dritten Fallkonstellation als allgemeine Abzüge mit organischem Charakter zu qualifizieren. In der ersten Gruppe wäre der geforderte Konnex zwar unter Umständen gegeben, doch stünden einer differenzierten steuerlichen Behandlung zwischen Nichterwerbstätigen der Gruppe 1 und denjenigen der Gruppe 2 und 3 wohl Rechtsgleichheitsüberlegungen und solche aus dem Bereich der Verwaltungsökonomie entgegen. Das Abgaberecht ist ein Massenfallrecht, was gewisse Schematisierungen zulässig macht (BGer 2C_745/2017 vom 21. September 2017, E 2.4.3). Doch muss dieser Frage hier nicht nachgegangen werden, da die Rekurrentin 2017 ohnehin kein Renteneinkommen erzielte und damit der zweiten Fallgruppe angehört. Da der Nichterwerbstätigenbeitrag der Rekurrentin in jenem Jahr nur aufgrund ihres weltweiten Vermögens festgesetzt wurde, fehlt es am Zusammenhang zu einer bestimmten Einkommensquelle. Er ist daher im internationalen Verhältnis quotenmässig auszuscheiden, das heisst er ist proportional nach Lage des Reineinkommens zu verlegen.

4. Was die Rekurrentin dagegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen.

4.1 Die Rekurrentin führt aus, dass es sich beim interkantonalen Steuerrecht nicht um ein Gesetz, sondern um verschiedene Regeln handle, welche aus Literaturmeinungen und Rechtsprechung gebildet würden (VG act. 1, S. 4). Die Ausscheidungsregeln im interkantonalen Verhältnis mögen sinnvoll sein, weil sich alle Kantone daran hielten. Im internationalen Verhältnis würden diese jedoch zu Rechtsungleichheiten führen (VG act. 7, S. 4 unten). Die Regeln zum im Art. 127 Abs. 3 BV verankerten Verbot der innerkantonalen Doppelbesteuerung wurden mangels Tätigwerdens des Gesetzgebers im Wesentlichen vom Bundesgericht entwickelt. Es handelt sich um für die Kantone verbindliches Richterrecht. (Mäusli-Allenspach, in: Zweifel e.a. [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 2 Rz. 7 und 13; vgl. VG act. 9, S. 2). Gerade die für diesen Fall ausschlaggebende Unterscheidung bei den allgemeinen Abzügen, namentlich in solche mit organischem und in solche mit anorganischem Charakter, stammt vom Bundesgericht (BGer 2C_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.3; 2C_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3). Aus den Aussagen der Rekurrentin ist zu schliessen, dass sie die vom Bundesgericht

entwickelten Regeln bei interkantonalen Ausscheidungen wohl als sachgerecht betrachtet, diese aber bei internationalen Verhältnissen und soweit es sich um die AHV/IV/EO-Nichterwerbstätigenbeiträge handelt, ablehnt. Dem ist in grundsätzlicher Art zu entgegnen, dass der Gesetzgeber bei internationalen Steuerauscheidungen von Grundstücken ausdrücklich die Regeln über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung für anwendbar erklärt hat (Art. 6 Abs. 3 DBG; § 5 Abs. 3 StG). Zudem nahm das Bundesgericht die beschriebene Differenzierung bei den allgemeinen Abzügen in Fällen vor, denen internationale Steuerauscheidungen zu Grunde lagen.

4.2 Die Rekurrentin meint, sie werde aufgrund der von der Rekursgegnerin vorgenommenen Ausscheidung gegenüber Personen mit rein schweizerischen Sachverhalten schlechter gestellt. Das Rechtsgleichheitsgebot werde verletzt (VG act. 1, S. 4).

4.2.1 Die Rekurrentin ist Eigentümerin von zwei Einfamilienhäusern im Kanton Zug und von drei Einfamilienhäusern im Vereinigten Königreich. Eines der beiden in der Schweiz gelegenen Häusern hat sie vermietet und eines bewohnt sie selber. Auch im Vereinigten Königreich hält sie sich ein Haus (in D. _____) zur Eigennutzung zur Verfügung, während die beiden anderen (in E. _____ und F. _____) vermietet sind (vgl. StV act. 1, Steuererklärung 2017, Blatt 7/24 bis 12/24). Sie hat verschiedene Dokumente eingereicht, die belegen sollen, dass sie die im Vereinigten Königreich vereinnahmten Liegenschaftserträge dort versteuern muss, den ins Vereinigte Königreich ausgeschiedenen Anteil des in der Schweiz bezahlten Nichterwerbstätigenbeitrags dort aber nicht zum Abzug bringen kann (Rek. act. 5, 6 und 7). Stellt man sich auf den Standpunkt, dass die Angaben der Rekurrentin korrekt sind, dann wird sie im Vergleich zu Nichterwerbstätigen, die lediglich über Liegenschaften in der Schweiz verfügen, tatsächlich unterschiedlich behandelt. Personen mit reinem Inlandbezug können den Nichterwerbstätigenbeitrag hier nämlich vollständig zum Abzug bringen. Dies gilt auch dann, wenn eine nichterwerbstätige Person über Liegenschaften in mehreren Kantonen verfügt, da die Kantone die gleichen Ausscheidungsregeln anwenden, wie die Rekurrentin richtig vermerkt (VG act. 1, S. 5).

4.2.2 Im Bereich der Steuern wird das allgemeine Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Der erste Grundsatz verlangt, dass alle Personen oder

Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Nach dem zweiten Prinzip sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Drittens müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig besteuert werden; die Steuerbelastung hat sich nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten (BGE 136 I 65 E 5.2, mit Hinweisen).

4.2.3 Der erste vom Bundesgericht postulierte Grundsatz ist im Falle der Rekurrentin erfüllt: Die vom Bundesgericht formulierten Ausscheidungsregeln, die aufgrund von Art. 6 Abs. 3 DBG und § 5 Abs. 3 StG anzuwenden sind, gelten für nichterwerbstätige Eigentümerinnen und Eigentümer von Liegenschaften gleichermassen, unabhängig davon, ob sich ihre Liegenschaften ausschliesslich in der Schweiz oder auch (teilweise oder ausschliesslich) im Ausland befinden.

4.2.4 Das zweite Prinzip wäre dann nicht erfüllt, wenn sich für eine ungleiche steuerliche Behandlung für sonst gleiche Verhältnisse keine sachlichen Gründe anführen liessen. Die Rekurrentin ist aufgrund persönlicher Zugehörigkeit zwar in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Aufgrund von Art. 6 Abs. 1 DBG und § 5 Abs. 1 StG muss sie aber den Wert der Liegenschaften im Vereinigten Königreich und die daraus erzielten Erträge in der Schweiz bzw. im Kanton Zug nicht versteuern. Die Rekurrentin ist durch diese unilaterale Massnahme der Schweiz, welche eine Doppelbesteuerung im internationalen Verhältnis vermeiden soll (BGer 2C_1011/2012 vom 5. Mai 2014 E. 4.2.1), somit im Vergleich zu Nichterwerbstätigen, die ausschliesslich über Liegenschaften in der Schweiz verfügen, grundsätzlich zunächst einmal besser gestellt.

4.2.4.1 Die Rekurrentin bringt vor, sie müsse ihre Grundstücke stattdessen im Vereinigten Königreich versteuern. Das trifft zu, doch folgt die Besteuerung von lokalen Grundstücken in jedem Land eigenen Regeln, so dass steuerliche Ungleichbehandlungen zwischen in- und ausländischen Grundstückseigentümern hinzunehmen sind, jedenfalls soweit solche Ungleichbehandlungen nicht durch Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen verhindert oder abgemildert werden. Wie bereits festgestellt, enthält das DBA CH-UK keine Regeln, wie das in einem Vertragsstaat zu besteuernde Einkommen festzusetzen

ist, insbesondere enthält es keine Bestimmungen zur Art und Höhe der Abzüge, die zur Ermittlung des jeweiligen steuerbaren Liegenschaftsertrags angewendet werden dürfen.

4.2.4.2 Anhand der von der Rekurrentin eingereichten britischen Steuerunterlagen (Rek. act. 5 und 6) lassen sich die unterschiedlichen Besteuerungskonzepte zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich geradezu musterhaft darstellen. So ist ersichtlich, dass auf den drei Liegenschaften der Rekurrentin im Vereinigten Königreich im Gegensatz zur Schweiz keine Vermögenssteuer erhoben wird (Rek. act. 5 und 6, jeweils letztes Blatt). Die Rekurrentin wird dadurch im Vergleich zu nichterwerbstätigen Personen, denen ausschliesslich Liegenschaften in der Schweiz gehören, bessergestellt. Was die Einkommenssteuer betrifft, so ist ersichtlich, dass die Rekurrentin im Vereinigten Königreich lediglich die Erträge aus den vermieteten Einfamilienhäusern in E. _____ sowie F. _____ und keinen Eigenmietwert des selbstbewohnten Hauses in D. _____ versteuern muss (vgl. Rek. act. 5, Blatt 10, 19 und 20). In der Schweiz müssen Eigentümerinnen und Eigentümer von selbst bewohnten Liegenschaften den Eigenmietwert als Einkünfte versteuern (§ 20 Abs. 1 lit. a StG, Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG). Die Rekurrentin wird somit auch hier gegenüber der relevanten Vergleichsgruppe in der Schweiz bessergestellt. Schliesslich ist der britischen Steuererklärung zu entnehmen, dass nicht im Vereinigten Königreich wohnenden Personen ein spezieller persönlicher Abzug von der Bemessungsgrundlage zusteht (Rek. act. 5 und 6, jeweils auf Seite 13 der Steuererklärung "Personal allowances for non-residents and dual residents"). Im Falle der Rekurrentin beträgt dieser Abzug pro Jahr £ 11'000.– oder umgerechnet rund Fr. 13'200.– (Kurs: Fr. 1.20 / £ 1.–). Würde die Rekurrentin ausschliesslich über Liegenschaften in der Schweiz verfügen, könnte sie diesen Abzug nicht geltend machen.

4.2.5 Die dritte vom Bundesgericht formulierte Voraussetzung zur Prüfung, ob eine rechtsgleiche Besteuerung erfolgt, beschlägt das in der Verfassung verankerte Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Im unilateralen schweizerischen Aussensteuerrecht wird dieser Grundsatz dadurch verwirklicht, indem das nach der Freistellung in der Schweiz bzw. im Kanton Zug noch steuerbare Einkommen und noch steuerbare Vermögen zum Satz des weltweiten Einkommens bzw. Vermögens besteuert wird (sog. Progressionsvorbehalt in Art. 7 Abs. 1 DBG und § 6 Abs. 1 StG). Wie der britischen Steuererklärung der Rekurrentin zu entnehmen ist, wird der Netto-Liegenschaftsertrag der Rekurrentin dort nicht zu einem Satz versteuert, der ihrem weltweiten Einkommen entspricht, sondern zu einem "basic rate" von 20 % (Rek. act. 5 und 6, jeweils letztes Blatt). Auch hier erfolgt somit eine

Ungleichbehandlung, welche sich auf die verschiedenen Steuerkonzepte in den beiden Ländern zurückführen lässt.

4.2.6

4.2.6.1 Sieht man sich die konkrete Steuersituation der Rekurrentin an, ergibt sich folgendes Bild. In der Steuerperiode 6. April 2016 bis 5. April 2017 musste die Rekurrentin im Vereinigten Königreich aufgrund ihrer dortigen Liegenschaften Steuern von £ 533.– (Fr. 640.–) entrichten (Rek. act. 5, letztes Blatt; deklarierte Netto-Erträge £ ____). In der Steuerperiode 6. April 2017 bis 5. April 2018 waren Steuern in der der Höhe von £ 19.60 (Fr. 23.50) zu bezahlen (Rek. act. 6, letztes Blatt, deklarierte Netto-Erträge £ 98.–). Rechnet man die in den beiden britischen Steuerperioden bezahlten Steuern auf das Schweizer Steuerjahr 2017 um, ergibt dies einen Betrag von rund Fr. 178.– (Fr. 160.– [= 1/4 der Periode 2016/2017] + Fr. 18.– [3/4 der Periode 2017/2018]).

4.2.6.2 Dieses Ergebnis gilt es nun mit der zu entrichtenden Steuer einer hypothetischen Vergleichsperson mit Inlandsbezug zu vergleichen. Bei dieser Person wird angenommen, dass sie über die genau gleichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse wie die Rekurrentin verfügt. Der Inlandsbezug wird dadurch hergestellt, indem angenommen wird, dass sich die drei im Vereinigten Königreich gelegenen Liegenschaften ("UK-Liegenschaften") der Rekurrentin in C. _____ im Kanton Zug befinden würden. Betrachtet wird nur die Steuer, welche in der Schweiz bzw. im Kanton Zug im Zusammenhang mit diesen drei Liegenschaften erhoben würde. Ferner wird, wie von der Rekurrentin beantragt, der Nichterwerbstätigenbeitrag in diesem Fall nicht quotenmässig ausgeschieden, d.h. der mit Blick auf diese drei Liegenschaften geltend gemachte Abzug von Fr. 15'130.– wird vollständig berücksichtigt. Die hypothetische Berechnung lässt sich anhand der Angaben in den von der Rekursgegnerin im Einspracheentscheid vorgenommenen Steuerausscheidungen (StV act. 4) ohne weiteres durchführen. Dort präsentieren sich die Zahlen bezüglich der drei im Vereinigten Königreich gelegenen Liegenschaften der Rekurrentin wie folgt:

Kantons- und Gemeindesteuern 2017 (StV act. 4, Blatt 5 und 6):

- Ertrag der drei UK-Liegenschaften nach Abzug des Liegenschaftsunterhalts, der anteilmässig zugerechneten Schuldzinsen, der allgemeinen Abzüge und der Sozialabzüge Fr. ____
- Satzbestimmendes Einkommen Fr. ____
- Steuerbares Vermögen der drei UK-Liegenschaften nach Abzug der Fr. ____

anteilmässig zugerechneten Schulden

- Satzbestimmendes Vermögen Fr. _____

Gibt man diese Zahlen in den Steuerrechner des Kantons Zug für das Jahr 2017 mit den weiteren Parametern der Rekurrentin ein (Einwohnergemeinde C. _____, unverheiratet, kein Zuger Bürgerort, keine Konfession), resultiert ein Steuerbetrag von Fr. 3113.– (Datum der Eingabe im Steuerrechner: 25. November 2020).

Direkte Bundessteuer 2017 (StV act. 4, Blatt 7):

- Ertrag der drei Liegenschaften nach Abzug des Fr. _____
Liegenschaftsunterhalts, der anteilmässig zugerechneten
Schuldzinsen und der allgemeinen Abzüge

- Satzbestimmendes Einkommen Fr. _____

Gibt man diese Zahlen in den Steuerrechner des Kantons Zug für das Jahr 2017 ein, resultiert für eine unverheiratete Person ein Steuerbetrag von Fr. 25.– (Datum der Eingabe im Steuerrechner: 25. November 2020).

Unter diesen Voraussetzungen ergibt sich 2017 für die drei Liegenschaften im Vereinigten Königreich eine hypothetische Steuerbelastung in der Schweiz von Fr. 3'138.–, was wesentlich höher ist, als die tatsächliche Steuerbelastung der drei Liegenschaften im Vereinigten Königreich, nämlich rund 400 Prozent mehr im Vergleich zur Belastung in der "teureren" Steuerperiode 2016/2017, für welche die Rekurrentin den britischen Behörden rund Fr. 640.– schuldete.

4.2.7 Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass die Rekurrentin aufgrund ihrer drei Liegenschaften im Vereinigten Königreich steuerlich tatsächlich anders behandelt wird als vergleichbare Nichterwerbstätige, die ausschliesslich über Liegenschaften in der Schweiz verfügen, nämlich ganz wesentlich besser, und dies trotz der von ihr ins Feld geführten Ungleichbehandlung bei den Nichterwerbstätigenbeiträgen. Wie erwähnt, ist dieser Befund aufgrund der internationalen Verhältnisse, namentlich der in der Schweiz und dem Vereinigten Königreich unterschiedlichen Besteuerungsmethoden von Liegenschaften, hinzunehmen. Der sachliche Grund für die rechtsungleiche Behandlung ist mithin aufgrund dieses internationalen Bezugs und fehlender ausgleichender Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen CH-UK oder sonstiger internationaler Abkommen gegeben.

4.2.8 Die Rekurrentin verlangt, den Nichterwerbstätigenbeitrag im vollen Umfang von ihrem in der Schweiz zu versteuernden Einkommen abziehen zu können. Würde diesem Antrag gefolgt, würde die im Verhältnis zur Schweizer Vergleichsgruppe bereits besser gestellte Rekurrentin ein weiteres Mal bevorzugt. Dies leuchtet angesichts der zuvor ausgebreiteten Zahlen erst recht nicht ein. Ihr Antrag ist deshalb auch aus diesem Grund abzuweisen.

4.3 Die Rekurrentin führt aus, die AHV/IV/EO-Beiträge würden gemäss den Regeln des interkantonalen Steuerrechts als Gewinnungskostenabzug behandelt, sofern sie im Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit stünden, oder als allgemeiner Abzug proportional zum Reineinkommen verteilt, wenn keine Erwerbstätigkeit gegeben sei. Sie sei gegenüber einer Person mit einer ausschliesslich inländischen Steuersituation aus den folgenden drei Überlegungen "eindeutig" schlechter gestellt: Sie habe ihre AHV-Beiträge bereits aus Einkommen leisten müssen, welches mit der Einkommenssteuer belastet worden sei. Sie könne durch die proportionale Verteilung auf das in- und ausländische Einkommen diese Beiträge teilweise nicht abziehen. Trotzdem müsse sie später ihre AHV-Rente aber wieder voll versteuern (VG act. 1, S. 4, erster Absatz nach Ziff. 2.3; S. 5, dritter Absatz).

4.3.1 Diese Argumentation lässt die zeitliche Dimension der zu vergleichenden Sachverhalte ausser Acht. Die sozialversicherungsrechtlichen Regeln zur Bezahlung der Nichterwerbstätigenbeiträge und die steuerrechtlichen Ausscheidungsregeln gelten immer bezogen auf ein bestimmtes Steuerjahr, unabhängig von vorangegangenen und zukünftigen Ereignissen. Es ist zwar häufig so, dass Vermögen einer steuerpflichtigen Person in der Schweiz bereits mit Einkommenssteuer belastet wurde. Doch gibt es davon Ausnahmen, so unterliegen Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen nicht der Einkommenssteuer (vgl. Art. 7 Abs. 4 lit. b des Steuerharmonisierungsgesetzes [StHG; SR 642.14], § 23 lit. b StG). Auch eine Person, die Vermögen geerbt hat oder der es geschenkt wurde, hat selber darauf keine Einkommenssteuer entrichtet (vgl. Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG, § 23 lit. c StG). Eine AHV-Rente wird ausserdem auch nur dann in der Schweiz versteuert, wenn eine Person bei Eintritt des Rentenalters in der Schweiz ihren Wohnsitz behält, worauf die Rekursgegnerin richtigerweise hingewiesen hat (VG act. 5, S. 6). Dazu kommt, dass die Dauer, während der AHV-Renten besteuert werden, und damit auch die Höhe der insgesamt dem Staat abzuliefernden Steuer auf diese Renten, von der Lebensdauer im Pensionsalter abhängig ist. Die von der Rekurrentin angeführten Sachverhalte vor und nach der Steuerperiode 2017 können also sehr verschieden sein –

bei der Rekurrentin, aber auch bei einer nichterwerbstätigen Person mit reinem Inlandbezug. Es lassen sich daher über längere Zeiträume kaum sinnvolle Vergleiche zwischen den beiden Gruppen anstellen, und es ist eben nicht so, dass die Rekurrentin gegenüber Personen mit Inlandbezug "eindeutig schlechter" gestellt ist, wie sie angibt.

4.3.2 Soweit die Rekurrentin ihre Situation aber mit erwerbstätigen steuerpflichtigen Personen vergleicht und eine rechtsungleiche Behandlung rügt, ist vorerst ihre Aussage zu korrigieren, wonach die AHV/IV/EO-Beiträge gemäss den Regeln des interkantonalen Steuerrechts als Gewinnungskostenabzug behandelt würden, sofern sie im Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit stünden. Gemäss Bundesgericht gelten als Gewinnungskosten diejenigen Auslagen, deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist und die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind (BGE 124 II 29 E. 3a; BGer 2C_860/2014 vom 24. Mai 2016 E. 3.2). Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus. Sie müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen (BGer 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2; 2C_266/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 5.2). Bei den zwangsweise zu entrichtenden AHV/IV/EO-Beiträgen handelt es sich zwar um Auslagen, die im Hinblick auf eine Einkommenserzielung erfolgen (die AHV- oder IV-Renten), doch wenn die Renten dereinst ausgerichtet und besteuert werden, besteht die Beitragspflicht nicht mehr. Die Beiträge weisen im Abgabjahr in zeitlicher Hinsicht keinen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den Renteneinkommen auf. Es handelt sich bei diesen Beiträgen im steuerrechtlichen Sinn somit nicht um Gewinnungskosten. Nach der Systematik der Steuergesetze gehören die AHV/IV/EO-Beiträge denn auch zu den allgemeinen Abzügen und nicht zu den Gewinnungskosten (Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG, Art. 33 Abs. 1 lit. d und f DBG, § 30 lit. d und f StG).

Die AHV/IV/EO-Beiträge von Unselbständigerwerbenden werden auf dem Erwerbseinkommen bezahlt. Obwohl es sich, wie gesagt, dabei nicht um Gewinnungskosten handelt, werden diese Beiträge bei interkantonalen und internationalen Steuerverhältnissen nach der Praxis und der einhelligen Literatur dem Einkommen zugewiesen. Sie werden bei der Steuerauscheidung im Regelfall dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen (Philipp Betschart, in: Interkantonales Steuerrecht, § 24 Rz. 12; BGer 2C_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.4). Das Bundesgericht rechtfertigt die Spezialbehandlung der AHV/IV/EO-Beiträge der Unselbständigerwerbenden damit, dass hier ein sachlicher Zusammenhang zu einer Einkommensart bestehe. Es handle sich somit um einen allgemeinen Abzug, der näher bei

einem organischen als bei einem anorganischen Abzug liege (BGer 2C_95/2015 vom 27. August 2015 E.4.3). Bei den AHV/IV/EO-Nichterwerbstätigenbeiträgen von Personen mit Liegenschaften im Ausland fehlt, wie bereits erwähnt (E. 3.5), dieser sachliche Zusammenhang zu einer Einkommensart, was bei der Verlegung eine Gleichbehandlung mit den Sozialabzügen rechtfertigt.

4.4 Die Rekurrentin bringt vor, sie könne im Vereinigten Königreich keine Sozialversicherungsbeiträge aus der Schweiz abziehen (VG act. 1, S. 4 erster Abschnitt). Sie moniert an anderer Stelle weiter (VG act. 7, S. 4 zweiter Abschnitt), dass es aufgrund der Ausscheidungsregeln bzw. der "aktivenproportionalen Ausscheidungsmethode" zu einer Doppelbesteuerung kommen könne. Das Bundesgericht hat zu dieser Problematik eine klare Haltung eingenommen. Es führt aus, dass eine internationale Steuerauscheidung der Abzüge immer dazu führe, dass Abzüge ganz oder teilweise ins Ausland ausgeschieden werden müssten, unabhängig davon, ob dort eine Abzugsmöglichkeit effektiv bestehe. Und weiter: "Es wäre 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. (...) Es wäre auch unpraktikabel, die Abzugsfähigkeit in der Schweiz davon abhängig zu machen, ob im Ausland ein Abzug effektiv möglich ist" (BGer 2C_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.7). Soweit die Rekurrentin mit ihrem Vorbringen eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots rügen sollte, wäre ergänzend zu sagen, dass dieses in Art. 127 Abs. 3 BV verankerte Verbot aufgrund des klaren Wortlauts auf internationale Steuerfälle keine Anwendung findet (Zweifel/Hunziker, in: Internationales Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N 2).

5. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekursgegnerin zu folgen und der Einspracheentscheid zu bestätigen: Die von der Rekurrentin im Jahr 2017 entrichteten AHV/IV/EO-Nichterwerbstätigenbeiträge sind proportional nach Lage des Reineinkommens der Rekurrentin zu verlegen, womit Fr. 15'130.– ins Vereinigte Königreich auszuscheiden sind. Der Rekurs und die Beschwerde sind vollständig abzuweisen.

6.

6.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 120 Abs. 1 StG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS

162.12]). Die Spruchgebühr ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichtes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 2 KoV VG).

Vorliegend unterliegt die Rekurrentin vollständig, weshalb sie die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat. Hätte die Rekurrentin obsiegt, wäre ihre Steuerersparnis nur sehr gering gewesen. Der Streitwert des Verfahrens ist daher tief. Die Rekurrentin hat indessen grundsätzliche Fragen aufgeworfen, was zu einem vergleichswisen hohen Zeit- und Arbeitsaufwand geführt hat. Die Verfahrenskosten sind daher auf Fr. 2'000.– festzusetzen. Sie sind mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

6.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Die Rekurrentin hat nicht obsiegt, womit die Voraussetzungen für eine Entschädigung nicht erfüllt sind. Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen
2. Der Rekurrentin werden die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– auferlegt, welche mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet werden.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Vertreterin der Rekurrentin (zweifach), an die Rekursgegnerin, die eidgenössische Steuerverwaltung in Bern sowie zum Vollzug von Ziffer 2 im Dispositiv z.K. an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 14. Dezember 2020

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am