

Internationales Steuerrecht

Verlustverrechnung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 3/1999 vom 21. Januar 1999

Verluste aus einer im Kanton Basel-Stadt ausgeübten selbständigen Nebenerwerbstätigkeit sind nicht mit dem ebenfalls im Kanton erzielten unselbständigen Erwerbseinkommen eines in Frankreich ansässigen Grenzgängers verrechenbar.

I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent wohnt in B. in Frankreich. Er ist seit dem 1. November 1991 Inhaber der Einzelfirma «X.», welche ihr Domizil an der S.-Str. 21 in Basel hat, und ist dadurch kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig. Zudem war er bis Ende 1993 als Teilzeitbeschäftigter bei der K. Basel angestellt.

2. In der Steuererklärung pro 1994 hat der Rekurrent ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 23'889.– deklariert. Unter der Rubrik «Vorjahresverluste Selbständigerwerbender» hat der Rekurrent Fr. 6'625.– sowie Fr. 3'471.– geltend gemacht. Die Steuerverwaltung anerkannte diese Vorjahresverluste nicht. Sie stellte sich auf den Standpunkt, dass diese mit dem unselbständigen Erwerbseinkommen der Vorjahre zu verrechnen seien. Hierüber ist der Rekurrent mit Steuerauscheidung vom 10. November 1995 orientiert worden. Die entsprechende Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern, die im Jahre 1995 fällig sind (Einkommen 1994, Vermögen 1995, Abfindung 1994), datiert vom 23. November 1995.

3. Dagegen erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 19. Dezember 1995 Einsprache. Mit Entscheid vom 13. August 1996 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen.

4. Gegen diesen Entscheid der Steuerverwaltung richtet sich der vorliegende Rekurs vom 2. September 1996. Darin beantragt der Rekurrent sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 13. August 1996 aufzuheben und die geltend gemachten Vorjahresverluste in der Höhe von Fr. 6'625.– sowie Fr. 3'471.– bei den kantonalen Steuern pro 1994 zum Abzug zuzulassen. Auf die Einzelheiten seines Standpunktes wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 19. August 1997 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden; eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. ...

2. Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 13. August 1996 aufzuheben und die Verluste der Jahre 1992 und 1993 in der Höhe von Fr. 6'625.– bzw. von Fr. 3'471.– bei den kantonalen Steuern pro 1994 zum Abzug zuzulassen.

Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht strittig ist insbesondere, dass der Rekurrent in der hier fraglichen Periode kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig ist. Unstrittig sind ferner die Berechnung der Steuer im Falle dieser örtlich beschränkten Steuerpflicht sowie die Regeln der innerperiodischen und zwischenperiodischen Verlustverrechnung (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 19. August 1997, S. 2, mit Verweis auf den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 13. August 1996., S. 2 f.). Strittig ist im vorliegenden Fall hingegen, ob die von der Steuerverwaltung praktizierte Verlustverrechnung gegen das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9. September 1966 (Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966; DBA-F) verstösst und ob die vom Rekurrenten geltend gemachten Vorjahresverluste in der Höhe von Fr. 6'625.– bzw. von Fr. 3'471.– demnach zu Unrecht nicht anerkannt worden sind.

3. a) Der Rekurrent ist Schweizer Bürger und wohnt in B. (Frankreich). Neben seiner selbständigen Erwerbstätigkeit, auf welche noch einzugehen sein wird, hat der Rekurrent in den Jahren 1992 und 1993 (als Teilzeitangestellter) bei der K. Basel gearbeitet und dabei ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 45'227.– (1992) bzw. von Fr. 20'014.– (1993) erzielt.

b) Art. 17 Abs. 4 DBA-F sieht vor, dass sich die Besteuerung der Erwerbseinkünfte der als Grenzgänger tätigen Arbeiter und Angestellten nach der Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983 (Grenzgängerbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich) richtet. Gemäss dieser Vereinbarung können Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die von den Grenzgängern bezogen werden, nur in dem Staat besteuert werden, in dem diese ansässig sind (Art. 1 des Grenzgängerbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich). Diese Zuweisung des Besteuerungsrechts erfolgt gegen einen finanziellen Ausgleich zugunsten des anderen Staates, der 4,5%

des Gesamtbetrages der jährlichen Bruttovergütungen der Grenzgänger beträgt (Art. 2 des Grenzgängerbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich). Nach Art. 3 des Grenzgängerbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich gilt als Grenzgänger jede in einem Staat ansässige Person, die im anderen Staat eine bezahlte Tätigkeit bei einem in diesem anderen Staat ansässigen Arbeitgeber ausübt und die in der Regel jeden Tag in den Staat, in dem sie ansässig ist, zurückkehrt.

c) Aus diesen Ausführungen ergibt sich klar, dass die Steuerhoheit der Schweiz bzw. des Kantons Basel-Stadt bei Grenzgängern, die in der Schweiz arbeiten und die in Frankreich wohnen, durch die oben erwähnte Kollisionsnorm eingeschränkt wird. So steht das Recht, die Löhne, die Gehälter und ähnliche Vergütungen von diesen Grenzgängern zu besteuern, ausschliesslich dem französischen Staat zu. Dementsprechend hat auch allein Frankreich zu entscheiden, ob und wie die genannten Steuerobjekte tatsächlich besteuert werden und welche Abzüge vom Bruttoeinkommen vorgenommen werden können.

d) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass es sich beim Rekurrenten, der in den Jahren 1992 und 1993 jeden Tag, den er bei der K. gearbeitet hat, von seinem Wohnsitz im benachbarten Ausland an seinen Arbeitsplatz in Basel gefahren und wieder zurückkehrt ist, um einen Grenzgänger handelt (vgl. hierzu Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 355 f.). Die Besteuerung seines Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei der K. Basel steht demnach einzig dem französischen Staat zu.

4. a) aa) Gemäss Art. 16 Ziff. 1 DBA-F können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmässig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche Einrichtung, so können die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

bb) Art. 7 Ziff. 1 DBA-F sieht ferner vor, dass Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so können Gewinne eines Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

b) Art. 16 Ziff. 1 DBA-F stimmt inhaltlich mit Art. 14 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) überein. Dem Kommentar zu diesem Abkommen lässt sich entnehmen, dass die Bestimmungen von Art. 14 OECD-MA wiederum denen entsprechen, die für die Unternehmensgewinne gelten. Sie beruhen denn auch auf denselben Grundsätzen wie Art. 7 OECD-MA. Dementsprechend können die Bestimmungen

des Art. 7 OECD-MA über die Unternehmensgewinne samt zugehörigem Kommentar als Richtlinien zur Auslegung und Anwendung von Art. 14 OECD-MA und somit auch von Art. 16 Ziff. 1 DBA-F dienen. So lassen sich zum Beispiel die Grundsätze des Art. 7 OECD-MA und des dieser Bestimmung nachgebildeten Art. 7 Ziff. 1 DBA-F über die Aufteilung des Gewinns zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte mangels selbständiger Regelung auch auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen dem Wohnsitzstaat einer Person, die eine selbständige Arbeit ausübt, und dem Staat, in dem die Arbeit durch eine feste Einrichtung ausgeübt wird, anwenden (vgl. hierzu den Kommentar zum OECD-Musterabkommen, Herne/Berlin 1996, N 3 von Art. 14 OECD-MA). Des Weiteren können die Vorschriften von Art. 7 OECD-MA und von Art. 7 DBA-F sowie die dazugehörigen Materialien auch bezüglich der Definition der festen Einrichtung herangezogen werden (vgl. hierzu wiederum den Kommentar zum OECD-Musterabkommen, a.a.O., N 3 von Art. 14; vgl. auch Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Bern/Wien/Stuttgart, 1993, S. 174).

c) aa) Der Rekurrent geht seit dem 1. November 1991 an der S.-Str. 21 in Basel einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach. Er führt dieses Geschäft als Einzelunternehmung und zwar unter der Firma «X.». Was nun den «Sitz» dieser Einzelunternehmung anbetrifft, so ergibt sich dieser aus den in Art. 4 DBA-F aufgestellten Vorschriften. Danach gilt eine Person grundsätzlich dort als ansässig, wo sie nach dem Recht dieses Staates aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist (Art. 4 Ziff. 1 DBA-F). Handelt sich um eine andere als eine natürliche Person, so gilt diese Person in dem Vertragsstaat als ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleistung befindet (Art. 4 Ziff. 3 DBA-F). Aufgrund des Umstandes, dass der Rekurrent in B. wohnt, seiner (selbständigen) Erwerbstätigkeit aber in Basel nachgeht, liegt in concreto auf den ersten Blick ein Fall von Doppelansässigkeit vor. Nach dem hier anwendbaren innerstaatlichen Recht der Schweiz werden aber die mit der selbständigen Erwerbstätigkeit erzielten Einkünfte als Einkommen des Pflichtigen als natürliche Person erfasst. Dementsprechend hat auch die «Unternehmung» des Rekurrenten ihren «Sitz» an dessen Wohnort in Frankreich.

bb) Es stellt sich weiter die Frage, ob der Geschäftsbetrieb des Rekurrenten an der S.-Str. 21 in Basel eine selbständige Einrichtung im Sinne von Art. 16 Ziff. 1 DBA-F darstellt. Was eine feste Einrichtung nach Art. 16 Ziff. 1 DBA-F ist, wird nun aber weder im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 noch im Musterabkommen der OECD (OECD-MA) definiert. Nach der Doktrin ist damit ein Mittelpunkt fester oder dauerhafter Art gemeint, wie zum Beispiel der Praxisraum eines Arztes oder ein ständiges Büro eines Architekten oder Rechtsanwaltes. Eine feste Einrichtung ist demnach mit der Betriebsstätte (eines Unternehmens im Sinne von Art. 7 OECD-MA bzw. von Art. 7 DBA-F) vergleichbar (vgl. hierzu Locher, Einführung in das Internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. Auflage, Bern 2000, S. 410). Nach der allgemein anerkannten Definition der Betriebsstätte, die auch für das Doppelbesteuerungsabkommen zwi-

schen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 übernommen worden ist, handelt sich bei der Betriebsstätte um eine «feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird» (Art. 5 Ziff. 1 DBA-F sowie Art. 5 Ziff. 1 OECD-MA; vgl. auch Locher, a.a.O., S. 257). Somit ergibt sich, dass der Geschäftsbetrieb, den der Rekurrent in der Schweiz führt, als feste Einrichtung im Sinne von Art. 16 Ziff. 1 DBA-F zu qualifizieren ist.

d) Besteht nun in der Schweiz eine feste Einrichtung eines französischen «Unternehmens», so können die diesem Geschäftsbetrieb zuzurechnenden Einkünfte in der Schweiz besteuert werden (Art. 16 Ziff. 1 DBA-F; vgl. auch Locher, a.a.O., S. 304). Dabei sind die Einkünfte der festen Einrichtung mittels Ausscheidung zu ermitteln, wobei hierfür – wie oben erwähnt – auf die Bestimmungen von Art. 7 OECD-MA bzw. von Art. 7 DBA-F über die Unternehmensgewinne zurückgegriffen werden kann. Danach hat die Ausscheidung anhand der im Doppelbesteuerungsabkommen festgelegten Methoden zu erfolgen. Dabei kommen grundsätzlich zwei Methoden in Frage: einerseits die direkte Methode, welche in der Schweiz als objektmässige Steuerauscheidung bezeichnet wird, und andererseits die indirekte Methode, die in der Schweiz als quotenmässige Ausscheidung bekannt ist (vgl. Dallo/Schilling in: Cahiers de droit fiscal international; Volume LXXXIa, Rotterdam 1996, S. 731).

aa) Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 ist in der Regel die direkte Methode (CH: objektmässige Ausscheidung) anwendbar (vgl. den Kommentar zum OECD-Musterabkommen, a.a.O., N 11 von Art. 7 OECD-MA). Dies ergibt sich aus Art. 7 Ziff. 2 DBA-F, der bestimmt, dass der Betriebsstätte einer dem anderen Vertragsstaat zugehörigen Unternehmung die Gewinne zuzurechnen sind, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständige Unternehmung ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre (vgl. in diesem Zusammenhang auch das Urteil des Bundesgerichts vom 27. September 1991 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen X. und Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, publ. in: ASA 60, S. 610 ff., insbesondere S. 618 f.).

bb) Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 schliesst aber auch die Anwendung der indirekten Methode (CH: quotenmässige Ausscheidung) nicht aus. So lässt Art. 7 Ziff. 4 DBA-F – für den Fall, dass die quotenmässige Ausscheidung in einem Vertragsstaat üblich ist – die Ausscheidung einer der Betriebsstätte zuzurechnenden Quote der Gesamtgewinne ausdrücklich zu und schränkt nur ein, dass ihr Ergebnis mit den Grundsätzen des Artikels 7 übereinstimmen muss (vgl. hierzu wiederum das Urteil des Bundesgerichts vom 27. September 1991, a.a.O., S. 619).

e) Eine quotenmässige Besteuerung verletzt somit das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 grundsätz-

lich nicht. Dies zumindest insoweit nicht, als die Schweiz nur «Gewinne» besteuert, die einer Betriebsstätte gemäss Art. 7 Ziff. 1 DBA-F oder – wie in casu – einer festen Einrichtung gemäss Art. 16 Ziff. 1 DBA-F zugerechnet werden können (Art. 7 Ziff. 1 DBA-F). Theoretisch bedeutet dies, dass damit auch «Gewinne» besteuert werden könnten, die bei einer objektmässigen Ausscheidung nicht erfasst würden. Allerdings ist auch in diesen Fällen stets erforderlich, dass ein Zusammenhang mit der Betriebsstätte bzw. der festen Einrichtung vorliegt.

f) Im vorliegenden Fall erfasst die Steuerverwaltung nun aber mit dem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auch Einkünfte des Pflichtigen, die mit der festen Einrichtung in der Schweiz in keiner Verbindung stehen. Die Steuerverwaltung verstösst damit nicht nur gegen den Grundsatz von Art. 16 Ziff. 1 DBA-F bzw. von Art. 7 Ziff. 1 DBA-F, sondern auch gegen Art. 1 des Grenzgängerbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich. Denn wie diesbezüglich bereits dargelegt worden ist, darf das vom Rekurrenten erzielte Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit lediglich von Frankreich besteuert werden (vgl. die Ausführungen in Ziff. 3 dieses Entscheides). Wenn die Steuerverwaltung nun die Verluste des Geschäftsbetriebes des Rekurrenten in der Schweiz mit dem in den Jahren 1992 und 1993 vom Rekurrenten erwirtschafteten unselbständigen Erwerbseinkommen verrechnet, nimmt sie damit eine unzulässige Ausdehnung der Steuerhoheit auf ein ausschliesslich dem französischen Staat zur Besteuerung zugewiesenes Steuerobjekt vor. Sie benutzt nämlich Steuersubstrat, das nur von Frankreich besteuert werden darf, um damit Verluste, die im Schweizer Geschäftsbetrieb entstanden sind, auszugleichen. Im Umfang der Vorjahresverluste hat die Schweiz im Jahre 1994 somit Einkommen des Rekurrenten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuert, das ihr weder nach den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 noch nach den Normen des Grenzgängerbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich zusteht. Aufgrund dessen lässt sich festhalten, dass der Umstand, dass die Steuerverwaltung die geltend gemachten Vorjahresverluste der Jahre 1992 und 1993 in der Höhe von Fr. 6'625.– bzw. von Fr. 3'471.– nicht zum Abzug zulässt und diese statt dessen mit den Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Jahre 1992 und 1993 verrechnet, zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 führt.

5. a) Bezüglich der Behandlung von Verlusten stützt die Steuerverwaltung ihre Argumentation zunächst auf den Kommentar zum OECD-Musterabkommen und macht in diesem Zusammenhang geltend, dass es Staaten gebe, die als Wohnsitzstaat Verluste, die im Betriebsstättenstaat entstanden sind, zum Abzug zulassen würden, andere hingegen nicht. Die Lösung würde in erster Linie vom innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten abhängen, sofern nicht eine Klärung im Artikel betreffend Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung selbst getroffen werde (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 19. August 1997 mit Verweis auf den Kommentar zum OECD-Musterabkommen, a.a.O., N 44 und N 65 f. zu Art. 23 A und Art. 23 B OECD-MA).

b) Die Ausführungen der Steuerverwaltung gehen an der Sache vorbei. Die Steuerverwaltung übersieht nämlich, dass Art. 25 DBA-F, der Art. 23 A OECD-MA entspricht, jeweils nur für den Ansässigkeitsstaat gilt. Wie nun oben bereits festgestellt worden ist, hat die Einzelunternehmung des Rekurrenten ihren «Sitz» am Wohnort des Pflichtigen in Frankreich (vgl. Ziffer 4c dieses Entscheides). Die in Art. 23 A OECD-MA vorgesehene sogenannte Befreiungsmethode gilt deshalb im vorliegenden Fall für die Schweiz, wo sich «lediglich» ein Geschäftsbetrieb befindet, nicht. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen, in dem festgehalten wird, dass der Artikel 23 A OECD-MA «nur» für den «Wohnsitzkanton» gilt (vgl. den Kommentar zum OECD-Musterabkommen, a.a.O., N 8 zu Art. 23 A und B OECD-MA).

c) Selbst wenn man im vorliegenden Fall aber von einer Doppelansässigkeit und somit von einem Anwendungsfall von Art. 25 DBA-F ausgehen und der Argumentation der Steuerverwaltung bezüglich ihrer Auslegung von Art. 23 A OECD-MA folgen würde, könnte die Steuerverwaltung daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn im vorliegenden Fall handelt es sich um Verluste eines Geschäftsbetriebs in der Schweiz. Wenn sich also in casu ein Staat die Frage nach der Behandlung von Auslandsverlusten zu stellen hätte, so wäre dies allenfalls Frankreich, nicht jedoch die Schweiz.

d) Schliesslich vermag auch der Hinweis der Steuerverwaltung auf die Behandlung von Verlusten im interkantonalen Steuerrecht nicht weiterzuhelfen. So ist es zwar richtig, dass nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Geschäftsverluste aus der am Geschäftsort betriebenen Einzelunternehmung von dem am Hauptsteuerdomizil steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 19. August 1997). Bekanntermassen gelten diese Grundsätze aber lediglich für die Steuerauscheidung unter den Kantonen. Für das internationale Verhältnis sind hingegen die staatsvertraglichen Vereinbarungen und die darin enthaltenen Kollisionsnormen massgebend. Klar ist in diesem Zusammenhang auch, dass die staatsvertraglichen Bestimmungen den vom Bundesgericht entwickelten Kollisionsnormen vorgehen.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die im vorliegenden Fall von der Steuerverwaltung praktizierte Verlustverrechnung gegen das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 verstösst und dass die geltend gemachten Vorjahresverluste der Jahre 1992 und 1993 in der Höhe von Fr. 6'625.– bzw. von Fr. 3'471.– demnach zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassen worden sind. Der Rekurs erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird gutgeheissen.