



Fall-Nr.: I/1-2015/98
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 16.02.2016
Entscheiddatum: 16.02.2016

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 16.02.2016

Art. 18 Abs. 2 und Art. 45 Abs. 1 lit. d StG (sGS 811.1). Einem Pflichtigen, der in der Schweiz wohnhaft und sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland unselbständig erwerbstätig ist und der auch sein Einkommen aus Deutschland bei der 1. und 2. Säule in der Schweiz versichern lässt, kann der Abzug nur proportional nach der Höhe der Einkünfte aus dem In- und Ausland gewährt werden (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 16. Februar 2016, VRKE I/1-2015/98).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X und Y, Rekurrenten,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen 2013)

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- X (geb. 1958) und seine Ehefrau, Y (geb. 1964), sind in A wohnhaft. Im Jahre 2013 waren beide unselbständig erwerbstätig, die Ehefrau für die B und der Ehemann als Geschäftsführer der C GmbH, H (DE), einer Tochtergesellschaft der C Holding AG mit Sitz in D, und als Angestellter mit einer Wochenarbeitszeit von maximal 15 Stunden bei der an derselben Adresse in D domizilierten E AG. Als Präsident des Verwaltungsrates amtiert bei beiden Schweizer Gesellschaften Z, der beide Arbeitsverträge mit X mitunterzeichnete. Als Vergütung für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der C GmbH erhielt X ein Jahresbruttogehalt von Fr. 134'000.–, für die Tätigkeit bei der E AG ein solches von Fr. 46'000.–. Die C GmbH verpflichtete sich zudem, X nach Schweizer Recht zu versichern (AHV/IV/EO/ALV, berufliche Vorsorge, Krankentaggeldversicherung, Berufs- und Nichtberufsunfallversicherung). Die Abrechnung der Beiträge erfolgte jedoch nicht über die deutsche Gesellschaft. Vielmehr rechnete die E AG die Beiträge auf der Basis eines Jahresgehalts von Fr. 180'000.– ab und brachte den gesamten Prämienanteil von X (Fr. 2'355.75) jeweils bei der monatlichen Gehaltszahlung von Fr. 3'833.35 in Abzug; ausbezahlt wurde ein Monatslohn von Fr. 1'477.60.

B.- Am 1. April 2014 wurden X und Y mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 15'100.– (satzbestimmend Fr. 114'800.–) und ohne steuerbares Vermögen veranlagt. Dagegen erhoben die Eheleute Einsprache, wobei sie unter anderem geltend machten, die Veranlagungsbehörde habe die Abzüge und Vorsorgebeiträge für AHV, IV, EO, ALV, Nichtberufsunfallversicherung und berufliche Vorsorge proportional dem Einkommen in Deutschland zugeschieden. Dies sei nicht zulässig, da die entsprechenden Prämien aus seinem in der Schweiz erzielten Einkommen bezahlt worden seien. Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache mit Entscheid vom 15. April 2015 teilweise gut und veranlagte X und Y mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 14'900.– (satzbestimmend Fr. 111'300.–) und ohne steuerbares Vermögen. Zu den Sozial- und Rentenversicherungsbeiträgen führte es aus, solche Vorsorgebeiträge müssten von den beteiligten Staaten anteilmässig getragen werden, wenn Erwerbstätigkeiten in mehreren Staaten ausgeübt und Vorsorgebeiträge für das gesamte Einkommen nur in einem Staat im Rahmen der gleichen Versicherung geleistet würden, und zwar nach den jeweils geltenden Regeln über die Besteuerung des Erwerbseinkommens. Die Einsprache werde in diesem Punkt abgewiesen.



C.- Mit Eingabe vom 26. April 2015 erhoben X und Y bei der Verwaltungsrekurskommission Rekurs gegen den Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 15. April 2015. Sie beantragten, das schweizerische Einkommen sei vollumfänglich um die einbezahlten AHV- und BVG-Beiträge zu reduzieren; diese seien in der Steuerausscheidung nicht zu berücksichtigen. Die Vorinstanz beantragte mit Schreiben vom 3. Juni 2015 die Abweisung des Rekurses.

Auf die Ausführungen der Parteien zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 26. April 2015 (Datum des Poststempels: 28. April 2015) ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Die Parteien sind sich darüber einig, dass der Rekurrent im Jahr 2013 in der Schweiz Wohnsitz hatte und sowohl in der Schweiz als auch in der Bundesrepublik Deutschland unselbständig erwerbstätig war. Ebenso ist zurecht nicht streitig, dass die jeweiligen Einkommen in den beiden Ländern getrennt zu versteuern waren. Dies entspricht Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62, abgekürzt: DBA-D). Danach können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit werde in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Da der Rekurrent im Sinne von Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-D im Jahre 2013 als in der Schweiz ansässig galt, war er dort für das in der



Schweiz erzielte Einkommen steuerpflichtig. Die Vergütungen der C GmbH waren hingegen in der Bundesrepublik Deutschland zu versteuern, da dieses Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland ansässig war (vgl. Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-D). Aufgrund der Ansässigkeit war der Rekurrent im Jahre 2013 dem schweizerischen Sozialversicherungsrecht unterstellt. In Art. 13 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (SR 0.831.109.268.1) wurde festgelegt, dass eine Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine Beschäftigung ausübt, den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats unterliegt, wenn sie dort einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt oder bei mehreren Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, die ihren Sitz oder Wohnsitz in verschiedenen Mitgliedstaaten haben. Zu prüfen ist, ob die vom Bruttojahreslohn des Pflichtigen (Fr. 180'000.–) nach Schweizer Recht in Abzug gebrachten AHV- und BVG-Beiträge von Fr. 12'726.– und 15'543.– vollständig von dem in der Schweiz steuerbaren Bruttojahresgehalt (Fr. 46'000.–) hätten abgezogen werden müssen oder zu Recht eine Ausscheidung auf die beiden Arbeitsstandorte Schweiz und Deutschland vorgenommen wurde.

3.- Gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. d StG werden die nach Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abgezogen. Diese Norm entspricht Art. 9 Abs. 2 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14) bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG). Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht; steuerfreie Beiträge werden ihnen anteilmässig gewährt (Art. 18 Abs. 2 StG). Den steuerfreien Beträgen sind in der vorliegenden Streitsache die Abzüge von den Einkünften gleichzusetzen (vgl. StE 2012 B 11.3 Nr. 24 E. 3.1 mit Hinweisen).

a) Die Vorinstanz erwog im Einsprache-Entscheid, bei der Steuerausscheidung würden die abzugsberechtigten Beiträge an die 2. Säule objektmässig verlegt bzw. wie die Gewinnungskosten dem Steuerdomizil zugeschrieben, an dem das entsprechende



Erwerbseinkommen besteuert werde. Bei anteiliger Zusage des Erwerbseinkommens würden auch die Beiträge anteilmässig verteilt. Würde die Erwerbstätigkeit in mehreren Staaten ausgeführt, müssten die Vorsorgebeiträge von den beteiligten Staaten anteilmässig getragen werden, wenn die Vorsorgebeiträge für das gesamte Einkommen in nur einem Staat im Rahmen der gleichen Versicherung geleistet würden; und zwar nach den Regeln über die Besteuerung des Erwerbseinkommens.

Der Rekurrent bringt vor, er habe von seinem Arbeitgeber einerseits Aufgaben für die C Holding AG in D übernehmen müssen, sei aber gleichzeitig als Geschäftsführer der deutschen Tochtergesellschaft in H eingesetzt worden. Da der Geschäftsführer aus Haftungsgründen bei der deutschen Gesellschaft angestellt sein müsse, seien zwei Arbeitsverträge erstellt und die Gehälter entsprechend dem Arbeitsaufwand zwischen der Holding und der deutschen Tochtergesellschaft aufgeteilt worden. Weil sein Lebenszentrum in A gelegen sei, habe man entschieden, grundsätzlich in die schweizerischen Sozialversicherungen einzubezahlen, wie dies bei ihm seit 40 Jahren der Fall gewesen sei. Gleichzeitig habe er eine Befreiung von der deutschen Rentenversicherung erwirken können. In Deutschland seien Vorsorgeabzüge über eine jährlich bestimmte sogenannte Beitragsbemessungsgrenze hinaus nicht möglich. Nach dem Entscheid der Vorinstanz müssten bereits in Deutschland versteuerte Einkünfte in der Schweiz nochmals versteuert werden, was nicht dem Grundsatz des Doppelbesteuerungsabkommens entspreche. Ausserdem seien in der Schweiz sämtliche Beiträge in die Sozialversicherungen steuerbefreit, während deren Leistungen zu versteuern seien. Der Einsprache-Entscheid führe dazu, dass er die Prämien für die Sozialversicherungen sowohl aus versteuerten wie auch aus unversteuerten Beiträgen finanzieren müsse.

b) Art. 46 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40, abgekürzt: BVG) ermöglicht es einem bereits bei einer Vorsorgeeinrichtung obligatorisch versicherten Arbeitnehmer, sich bei dieser für den Lohn zusätzlich versichern zu lassen, den er von anderen Arbeitgebern erhält. Voraussetzung dafür ist, dass die reglementarischen Bestimmungen dies nicht ausschliessen. Davon machte der Rekurrent Gebrauch. Er liess sämtliche AHV- und BVG-Beiträge, insgesamt Fr. 2'355.75, vom Gehalt der E AG abziehen. Die Beiträge



basierten auf einem Monatsgehalt von Fr. 15'000.–, davon Fr. 3'833.35 für die Tätigkeit bei der E AG und Fr. 11'166.65 für die Geschäftsleitungsfunktion bei der C GmbH. Folglich wurde damit nicht nur das Einkommen aus der Schweiz, sondern auch dasjenige aus Deutschland über die E AG versichert. Werden die Beiträge an die AHV im internationalen Verhältnis nicht nur auf dem schweizerischen, sondern auch auf dem ausländischen Erwerbseinkommen erhoben, ist eine proportionale Zuweisung auf das im Inland und im Ausland erzielte Einkommen vorzunehmen. Für die Beiträge an die berufliche Vorsorge gelten die gleichen Zuteilungsregeln. Deckt eine Versicherung im Rahmen der 2. Säule Einkommen aus mehreren Staaten ab, hat eine proportionale Aufteilung der gesamten Beiträge im Verhältnis der (Netto-) Erwerbseinkommen zu erfolgen (vgl. Züger/von Ah, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Basel 2015, Art. 18 OECD-MA N 81 ff.; StE 2012 B 11.3 Nr. 24 E. 3.1). Es ist den Rekurrenten zuzustimmen, dass es dadurch im internationalen Verhältnis zu einer Ungleichbehandlung kommen kann, wenn der andere Staat Abzüge nicht im selben Umfang zulässt wie die Schweiz. Der Bundesrat führte dazu in der Stellungnahme zu der am 29. April 2014 von der ständerätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben eingereichten Motion „Berücksichtigung von allgemeinen Abzügen und Sozialabzügen bei im Ausland beschränkt steuerpflichtigen Personen“ aus, die Schweiz sei im vorliegenden Zusammenhang bestrebt, im internationalen Verhältnis eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Beiträge an die Vorsorge unabhängig von der Ansässigkeit in ihren DBA sicherzustellen. Sie habe dazu in den letzten Jahren mit einigen Staaten eine entsprechende Regelung getroffen, so in Art. 18 Abs. 2 DBA mit Rumänien (SR 0.672.966.31). Der Quellenstaat sei nach diesen Bestimmungen jedoch nicht verpflichtet, Abzüge zu gewähren, die über die in seinem nationalen Steuerrecht vorgesehenen Abzüge hinausgingen (vgl. Curia Vista, Geschäftsdatenbank der Bundesversammlung, Motion 14.3299, unter: www.parlament.ch). Im DBA-D ist keine derartige Regelung enthalten. Der Umstand, dass die Beitragsbemessungsgrenze bzw. der maximale Abzug in Deutschland für das Jahr 2013 auf

Fr. 8'180.– festgelegt wurde – wie die Rekurrenten ausführten –, berechnete die Pflichtigen demnach nicht, die AHV- und BVG-Beiträge gestützt auf das DBA-D in vollem Umfang in der Schweiz in Abzug zu bringen. Im Übrigen ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Beiträge vollumfänglich in der Schweiz zum Abzug



zugelassen werden sollten, wenn auch in Deutschland entsprechende Abzüge geltend gemacht werden können. Vor diesem Hintergrund nahm die Vorinstanz zu Recht eine proportionale Aufteilung der gesamten Beiträge vor. Sie legte dieser die in Deutschland und der Schweiz erzielten Bruttolöhne von Fr. 140'907.– und Fr. 46'000.– zugrunde und errechnete so ein Verhältnis von 75,39% (Deutschland) zu 24,61% (Schweiz). In dieser Relation wurden die strittigen Beiträge von insgesamt Fr. 28'269.– von den Einkünften in der Schweiz und in Deutschland korrekt in Abzug gebracht (act. 2/1).

4.- Somit ergibt sich, dass der Rekurs abzuweisen ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens zu Lasten der Rekurrenten (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600.– ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten bezahlen die amtlichen Kosten von Fr. 600.– unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.–