

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2011/138

vom 19. Januar 2012

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2012-01-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2011_138

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2011/138 du 19 janvier 2012

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2011/138 del 19 gennaio 2012

Regeste

Interkantonale Steuerauscheidung, Art. 18 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Die Steuerpflichtigen haben Wohnsitz in S im Kanton St. Gallen und Grundeigentum im Kanton Zug, wo sie zuvor ihr Einfamilienhaus selbst bewohnten. Dessen Verkehrswert wurde nach zugerischem Recht aufgrund der Vermietung erheblich erhöht. Zudem beträgt der Repartitionswert für Zug 110 % gegenüber St. Gallen mit 80 %. Damit wurde der Verkehrswert des Grundstücks in Zu für das in St. Gallen satzbestimmende Vermögen gegenüber dem früher bei Eigengebrauch geltenden Verkehrswert nahezu verdoppelt. Das steht aber mit den Regeln der Doppelbesteuerung nicht im Widerspruch; zudem war das Haus in Zug für Fr. 96'000 pro Jahr vermietet, was einen Verkehrswert von ca. 1,9 Mio. Franken nicht fehlerhaft erscheinen lässt. Der Rekurs gegen die Steuerauscheidung und die Festlegung des satzbestimmenden Vermögens wurde daher abgewiesen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 19. Januar 2012, I/1-2011/138).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 14. Juli 2011 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.

E. 2

Nach Art. 13 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Der Wohnsitz der Rekurrenten und damit deren Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit sind im vorliegenden Fall unbestritten. Die Rekurrenten liessen sich Anfang August 2007 im Kanton St. Gallen nieder und hatten ihren Wohnsitz im Jahr 2008 in S. Art. 15 Abs. 1 StG bestimmt, dass bei persönlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht unbeschränkt ist; diese erstreckt sich aber nicht auf die Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons. Nach Art. 16 Abs. 1 StG erfolgt die Steuerauscheidung im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Steuerpflichtige, die im Kanton für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten gemäss Art. 18 Abs. 1 StG die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen

entspricht. Unter Vorbehalt der bundesrechtlichen Regeln zur interkantonalen Steuerauscheidung und zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung ermittelt jeder Kanton die für die kantonalen Steuern massgebenden Faktoren anhand seiner eigenen Steuerordnung. Dies folgt ohne weiteres aus der grundsätzlichen Steuerhoheit der Kantone, welche ihrerseits aus der subsidiären kantonalen Generalkompetenz (Art. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101) resultiert (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_348/2010 vom 19. Oktober 2010 E. 3). Die Rekurrenten sind Eigentümer von zwei Grundstücken im Kanton St. Gallen, zwei Grundstücken im Kanton Appenzell-Ausserrhoden und eines Grundstücks im Kanton Zug. Im vorliegenden Fall ist daher für das Einkommen und das Vermögen eine Steuerauscheidung zwischen dem Hauptsteuerdomizil S/SG und den Nebensteuerdomizilen der Liegenschaftskantone vorzunehmen. Bei der Vermögensausscheidung werden zunächst die Aktiven gemäss den Zuteilungsnormen auf die beteiligten Kantone verlegt, d.h. die Liegenschaften werden den Belegenheitskantonen, die beweglichen Aktiven dagegen dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen. Die gesamten Schulden werden im Verhältnis der den einzelnen Kantonen zugewiesenen Aktiven zu den Gesamtktiven verlegt (vgl. statt vieler Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 19 Rz 10; BGE 119 Ia 46 E. 4a). Darauf wurde im Formular der Steuerauscheidung ausdrücklich hingewiesen. Bei der Steuerauscheidung ist ausserdem zu berücksichtigen, dass die Verlegung der Schulden vom Wert der in den einzelnen Kantonen steuerpflichtigen Aktiven abhängt. Die Bewertung von Liegenschaften kann nach unterschiedlichen Gesichtspunkten vorgenommen werden. Vielfach schreiben die kantonalen Gesetzgebungen Schätzungsmethoden vor, die bei Liegenschaften einen unter dem effektiven Wert liegenden Steuerwert ergeben. Je niedriger der kantonale Steuerwert ist, desto weniger Passiven werden übernommen. Bewertet dagegen der andere Kanton die ausserkantonalen Aktiven zum effektiven Wert, so weist er dem Kanton mit der niedrigen Bewertung mehr Passiven zu, als dieser zu übernehmen bereit ist. Daher müssen die Kantone bei ausserkantonalen Objekten den gleichen Bewertungsmassstab anwenden wie bei den innerkantonalen Grundstücken. Die von den beteiligten Kantonen angewandten Bewertungsregeln können zwar verschieden sein, doch muss jeder Kanton die von ihm gewählten Regeln sowohl bei den ihm zugewiesenen als auch bei den ausserkantonalen Vermögenswerten anwenden (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., § 19 Rz 16 f.). Auch darauf wurde im Formular der Steuerauscheidung ausdrücklich hingewiesen. Die Schweizerische Steuerkonferenz hat zur Angleichung der Bewertungsmassstäbe für Liegenschaften Repartitionsfaktoren festgelegt. Für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke im Kanton St. Gallen beträgt dieser ab der Steuerperiode 2002 80% der amtlichen Verkehrswertschätzung. Der Repartitionsfaktor für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke im Kanton Zug beträgt hingegen 110%, jener für solche im Kanton Appenzell-Ausserrhoden 70% (vgl. Kreisschreiben Nr. 22 vom 21. November 2006, veröffentlicht auf: www.steuer-konferenz.ch, Kreisschreiben). Dies bedeutet, dass für die Steuerauscheidung der amtliche Verkehrswert der Grundstücke des Kantons St. Gallen auf 80% und jener der Grundstücke in Appenzell-Ausserrhoden auf 70% zu reduzieren ist, während der amtliche Verkehrswert des Grundstücks im Kanton Zug, wie er nach den Regeln des Kantons Zug ermittelt wurde, um 10% auf 110% heraufzusetzen ist. Damit wird den unterschiedlichen kantonalen Schätzungsregeln Rechnung getragen. Nach Massgabe dieser Repartitionswerte sind in der Folge die Passiven und – zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens – die Schuldzinsen zu verlegen. Für das im Kanton St. Gallen

steuerbare Vermögen ist hernach die Differenz zwischen Repartitionswert und kantonalem Steuerwert wieder hinzuzurechnen, um das Reinvermögen im Kanton St. Gallen zu bestimmen. Zur Festsetzung des satzbestimmenden Vermögens sind ausserdem die Repartitionswerte der ausserkantonalen Grundstücke nach Massgabe der st. gallischen Berechnungsweise anzupassen, d.h. der Repartitionswert des zugerischen Grundstücks ist wie jener der st. gallischen Grundstücke auf 80% des satzbestimmenden Vermögenswertes zu veranschlagen und dementsprechend um einen Viertel zu erhöhen, um den für das satzbestimmende Vermögen massgebenden Wert festzusetzen. Damit ist der Repartitionswert des Grundstücks in C von Fr. 1'507'000.-- um 25% zu erhöhen und auf Fr. 1'883'750.-- festzusetzen. Im Kanton Zug gelten für die Ermittlung des Verkehrswertes bei selbstgenutzten Liegenschaften andere Regeln als bei vermieteten Liegenschaften. Während selbstgenutzte Einfamilienhäuser nach dem Landwert und Zeitbauwert oder nach dem Erstellungs- oder Kaufpreis geschätzt werden, werden vermietete Einfamilienhäuser nach dem Ertragswert geschätzt (vgl. Wegleitung der Kantonalen Steuerverwaltung Zug, Abteilung natürliche Personen, Ziff. 2.1, 3.1, 4). Die Steuerverwaltung Zug ist bei der Besteuerung des Grundstücks im Kanton Zug von einem Wert von Fr. 1'370'000.-- ausgegangen. Die Rekurrenten anerkennen denn auch, dass dieser Wert auf den Regeln des Kantons Zug basiert. Zu Unrecht kritisieren sie aber, dass der Steuerausscheidung im Kanton St. Gallen dieser Wert zugrunde gelegt und – entsprechend dem von der interkantonalen Veranlagungspraxis für den Kanton Zug festgesetzten Repartitionsfaktor für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke von 110% – um 10% erhöht wurde. Dieses Vorgehen entspricht Sinn und Zweck der unterschiedlichen Bewertungsregeln der einzelnen Kantone. Der Einwand der Rekurrenten, der Wert ihres Hauses im Kanton Zug steige um einen von den ordentlichen Schätzungsbehörden errechneten Wert von Fr. 960'000.-- auf gegen Fr. 1'900'000.--, was selbst im Kanton Zug für ein zweiseitig angebautes Reiheneinfamilienhaus über dem Marktwert liege, ist nicht stichhaltig. Das massgebende Kreisschreiben enthält keine Bestimmungen, wonach die Schätzung vermieteter Objekte im Kanton Zug einen anderen Repartitionswert begründet. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern im vorliegenden Fall diese Bewertung und die Steuerausscheidung zu einer unzulässigen bzw. übermässigen Besteuerung führt. Die Rekurrenten legen denn auch nicht dar, welche Rechtsnormen oder welche allgemeinen Rechtsgrundsätze des interkantonalen Steuerrechts verletzt werden. Wenn die Steuerbehörde des Kantons Zug ein vermietetes Objekt anhand der Mietzinseinnahmen bewertet, so kann dies jedenfalls nicht als offensichtlich fehlerhaft qualifiziert werden. Auch unterscheidet das Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz bei Grundstücken im Kanton Zug nicht danach, ob sie vermietet oder selbst genutzt sind. Die Mieteinnahmen aus der Liegenschaft in C wurden gemäss der Veranlagung des Kantons Zug auf Fr. 96'000.-- veranschlagt und blieben in der Einsprache und im Rekurs unangefochten. Im Lichte dieses Mietertrags kann ein den st. gallischen, auf den Marktwert abstellenden Bewertungsregeln (vgl. Art. 57 Abs. 1 StG) entsprechender Verkehrswert von knapp 1,9 Mio. Franken jedenfalls nicht als offensichtlich fehlerhaft eingestuft werden, ob es sich nun um ein zweiseitiges angebautes oder ein freistehendes Wohnhaus handelt. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Einwendungen der Rekurrenten gegen die Art und Weise der interkantonalen Steuerausscheidung unbegründet sind. In diesem Punkt ist der Rekurs abzuweisen. Im Übrigen wirkt sich die Höhe des satzbestimmenden Vermögens als solche auf die Vermögenssteuerlast im Kanton St. Gallen nicht aus, da Art. 65 Abs. 1 StG einen einheitlichen Vermögenssteuersatz von 1,9% des steuerbaren Vermögens vorsieht.

E. 3

Umstritten ist weiter der Abzug für den auswärtigen Wochenaufenthalt. Nach Art. 39 Abs. 1 StG werden die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten der Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b) sowie die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (lit. c) abgezogen. Die Abzüge für auswärtigen Wochenaufenthalt werden in Art. 20 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt: StV) geregelt. Nach Art. 20 Abs. 1 StV können Steuerpflichtige mit auswärtigem Arbeitsort, denen die alltägliche Rückkehr an den steuerrechtlichen Wohnsitz nicht möglich ist oder nicht zugemutet werden kann, die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen. Der Abzug der notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung wird gemäss Art. 20 Abs. 2 StV nach den für die direkte Bundessteuer massgebenden Pauschalansätzen bestimmt, wobei auf den Anhang zur Eidgenössischen Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1, abgekürzt: Berufskostenverordnung) verwiesen wird. Als notwendige Mehrkosten der Unterkunft gelten die ortsüblichen Mietkosten für ein Zimmer (Art. 20 Abs. 3 StG). Nach den Weisungen für die Veranlagung (StB Nr. 39 Nr. 8 Ziff. 3.2) gilt für 2008 ein Abzug von Fr. 6'400.-- pro Jahr bei auswärtigem Wochenaufenthalt. Ein gekürzter Abzug von Fr. 4'800.-- pro Jahr ist zulässig, wenn die Verpflegung in einem Personalrestaurant eingenommen werden kann oder durch den Arbeitgeber verbilligt wird. Nach Ziff. 3.3 wird grundsätzlich der volle Abzug gewährt, es sei denn es liege ein Kürzungsgrund vor. Weiter wird vermerkt, dass der Pauschalabzug für auswärtige Verpflegung bei täglicher Heimkehr nicht gleichzeitig mit jenem bei Wochenaufenthalt geltend gemacht werden kann. In Ziff. 5.2 der Wegleitung zur Steuererklärung 2008 ist festgehalten, dass steuerpflichtige Wochenaufenthalt für die auswärtige Verpflegung Fr. 30.-- pro Tag, bei ganzjährigem Wochenaufenthalt Fr. 6'400.-- im Jahr abziehen können. Gemäss den dargelegten Bestimmungen hat der Rekurrent grundsätzlich Anspruch auf einen Abzug für auswärtige Verpflegung bei auswärtigem Wochenaufenthalt von Fr. 6'400.-- pro Jahr. Die Vorinstanz stützte sich bei ihrem Entscheid auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_14/2009 vom 22. April 2009. Dieses hat aber nicht explizit den Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung bei auswärtigem Wochenaufenthalt zum Gegenstand. Es führte lediglich die Kommentierungen an, welche für eine restriktive Zulassung von Abzügen für auswärtige Verpflegung sprechen. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Kommentatoren davon ausgehen, dass der Pauschalabzug für die zweite Hauptmahlzeit deshalb entfällt, weil die Kosten für ein Studio mit Kochgelegenheit höher seien als für eine Unterkunft ohne Kochgelegenheit. Eine Reduktion des Pauschalabzugs für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung bei Wochenaufenthalt ist nach den Richtlinien für das Jahr 2008 einzig dann vorgesehen, wenn die Verpflegung vom Arbeitgeber verbilligt wird. Die st. gallische Veranlagungspraxis geht beim Wochenaufenthalt deshalb von der Notwendigkeit der auswärtigen Verpflegung bei zwei Hauptmahlzeiten aus (vgl. den ausführlich begründeten Entscheid VRKE I/1-2011/6 vom 18. August 2011, in: www.gerichte.sg.ch). Dementsprechend besteht kein Anlass, die Rekurrenten für das Steuerjahr 2008 abweichend von den im Steuerbuch und in der Wegleitung niedergelegten Regeln zu veranlagern. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen.

E. 4

Im Dispositiv des Einspracheentscheids und ebenso im Veranlagungsprotokoll des Steuererklärungsformulars ist für das Steuerjahr 2008 ein steuerbares Einkommen von Fr. 173'100.-- zu eben diesem Satz und ein steuerbares Vermögen von Fr. 318'000.-- zum Satz von Fr. 1'051'000.-- vermerkt. Der Steuerfaktor beim Vermögen entspricht lediglich den in S gelegenen sowie den beweglichen Vermögenswerten. Die Rekurrenten sind aber auch Eigentümer eines Grundstücks in T/SG. Dieses Vermögen und das daraus fliessende Einkommen sind ebenfalls zu erfassen. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sind die massgebenden Einkünfte und Vermögenswerte in allen st. gallischen Gemeinden zu berücksichtigen. Die Vorinstanz wird daher 2008 das steuerbare Einkommen aufgrund der Änderung der Berufskosten neu zu bestimmen haben. Beim Einkommen wirkt sich die Liegenschaft in T nicht aus, hingegen ist das Vermögen unter Berücksichtigung dieses Grundstücks neu festzulegen. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen und der Einspracheentscheid vom 18. Juni 2011 aufzuheben ist. Die Angelegenheit ist zur neuen Festlegung des Einkommens und des Vermögens im Sinne der Erwägungen und zur neuen Steuerausscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 5

Die Rekurrenten obsiegen lediglich teilweise. Aufgrund der fehlerhaften Vermögensveranlagung ist eine Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz vorzunehmen. Das Begehren um Änderung der Steuerausscheidung bzw. Reduktion des satzbestimmenden Vermögens erweist sich allerdings als unbegründet. Es rechtfertigt sich daher, die amtlichen Kosten je zur Hälfte dem Staat und den Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 und 2 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist mit dem auf die Rekurrenten entfallenen Kostenanteil von Fr. 400.-- zu verrechnen und der Rest von Fr. 100.-- den Rekurrenten zurückzuerstatten. Entscheid: 1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 18. Juni 2011 aufgehoben. 2. Die Angelegenheit wird zur neuen Festlegung des Einkommens und Vermögens im Sinne der Erwägungen und zur neuen Steuerausscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen. 3. Die Rekurrenten bezahlen die amtlichen Kosten von Fr. 800.-- zur Hälfte unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 500.-- bis zum Betrag von Fr. 400.--; die andere Hälfte der Kosten trägt der Staat. 4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Rekurrenten Fr. 100.-- zurückzuerstatten.

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