

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2014/93

vom 30. September 2014

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2014-09-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2014_93

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2014/93 du 30 septembre 2014

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2014/93 del 30 settembre 2014

Regeste

Art. 50 Abs. 5 StG (sGS 811.1); Art. 20 Abs. 1bis DBG (SR 642.11). Teilbesteuerung von Gewinnen aus Beteiligungen, interkantonale Steuerauscheidung. Die im Kanton St. Gallen beschränkt Steuerpflichtigen unterliegen in ihrem Wohnsitzkanton Thurgau für eine bestimmte Dividende der Teileinkünftebesteuerung. Bei der Festlegung des satzbestimmenden Einkommens für die Besteuerung im Kanton St. Gallen bzw. für die Steuerauscheidung ist diese Teilbesteuerung nicht massgebend, da nur die Dividendeneinkünfte im Kanton Thurgau entlastet werden sollen, nicht auch die Einkünfte an Spezialsteuerdomizilen, vorliegend im Kanton St. Gallen (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 30. September 2014, I/1-2014/93).

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 27. April 2014 ist rechtzeitig eingegangen. 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

Vorliegend ist umstritten, ob die Vorinstanz von der korrekten Bemessungsgrundlage ausgegangen ist. So halten die Rekurrenten dafür, dass nicht – wie aus der Veranlagung ersichtlich – das Gesamteinkommen die Bemessungsgrundlage bilde, sondern beim Dividendeneinkommen sei, wie am Hauptsteuerdomizil, nur ein Teil in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Zumindest aber sei das Halbsatzverfahren des Kantons St. Gallen anzuwenden. a) Nach Art. 13 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Vorliegend ist unbestritten, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrenten im Kanton Thurgau befindet. Anknüpfungspunkt zum Kanton St. Gallen als Spezialsteuerdomizil ist ein auf dem Gebiet der Gemeinde C gelegenes Mehrfamilienhaus, welches den Rekurrenten gehört. Art. 14 Abs. 1 lit. b StG i.V.m. Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) bestimmen, dass bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht auf im Kanton St. Gallen gelegene Grundstücke beschränkt ist; das am Hauptsteuerdomizil besteuerte Einkommen oder andere ausserhalb des Kantons St. Gallen gelegene Grundstücke sind davon nicht erfasst. Dies

kommt einer Ausweitung der Steuerhoheit auf Personen, welche im Ausland oder in einem anderen Kanton wohnen, jedoch in einer genau umschriebenen Beziehung zum Kanton St. Gallen stehen, gleich (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 22). Nach Art. 16 Abs. 1 StG erfolgt die Steuerausscheidung 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 Steuerausscheidung und zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung ermittelt jeder Kanton die für die kantonalen Steuern massgebenden Faktoren anhand seiner eigenen Steuerordnung (vgl. Art. 1 Abs. 3 StHG). Dabei ist eine Doppelbesteuerung anzunehmen, wenn eine steuerpflichtige Person für das gleiche Steuerobjekt während der gleichen Periode in zwei oder mehreren Kantonen besteuert wird (vgl. BGE 134 I 303 E. 2.1). Für den Fall, dass eine Konkurrenz verschiedener Steuerdomizile vorliegt (Hauptsteuerdomizil und eines oder mehrere Spezialsteuerdomizile), wird zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine sogenannte Steuerausscheidung vorgenommen. Sind mehrere Kantone beteiligt, so findet das in Art. 127 Abs. 3 BV festgehaltene Doppelbesteuerungsverbot Anwendung. Im Rahmen interkantonomer Verhältnisse wird eine Doppelbesteuerung mittels einer unbedingten Befreiung vermieden. Dies bedeutet, dass die Befreiung nicht uneingeschränkt, sondern unter Progressionsvorbehalt erfolgt. Somit dürfen für die Ermittlung des jeweils anwendbaren Steuersatzes freigestellte Vermögens- und Einkommensteile berücksichtigt werden. Es wird folglich, im Rahmen der jeweils anwendbaren kantonalen Normen, vom Gesamteinkommen bzw. Gesamtvermögen ausgegangen (vgl. P. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 128). Die im Kanton St. Gallen anwendbare Bestimmung ist Art. 18 StG, wonach Steuerpflichtige, welche nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens im Kanton steuerpflichtig sind, ihre Steuern für die in St. Gallen steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der dem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht, entrichten. Dies folgt ohne Weiteres aus der grundsätzlichen Steuerhoheit der Kantone, welche ihrerseits aus der subsidiären kantonalen Generalkompetenz gemäss Art. 3 BV resultiert (vgl. BGer 2C_348/2010 vom 19. Oktober 2010 E. 3). b) Die Rekurrenten sind Eigentümer von zwei Grundstücken im Kanton Thurgau und je einem in den Kantonen St. Gallen und Tessin. Im vorliegenden Fall ist daher für das Einkommen und das Vermögen eine Steuerausscheidung zwischen dem Hauptsteuerdomizil, dem Kanton Thurgau, und den Spezialsteuerdomizilen, den Liegenschaftskantonen, 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 N 10; BGE 119 Ia 46 E. 4a). Darauf wurde im Formular der Steuerausscheidung ausdrücklich hingewiesen. Bei der Steuerausscheidung 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 N 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 Thurgau beträgt demgegenüber 70 %, jener für solche im Kanton Tessin 115 % (vgl. Kreisschreiben Nr. 22 vom 21. November 2006, veröffentlicht auf: www.steuerkonferenz.ch, Kreisschreiben). Dies bedeutet, dass für die Steuerauscheidung der amtliche Verkehrswert der Grundstücke des Kantons St. Gallen auf 80 % und jener der Grundstücke im Thurgau auf 70 % zu reduzieren ist, während der amtliche Verkehrswert des Grundstücks im Kanton Tessin, wie er nach den Regeln des Kantons Tessin ermittelt wurde, um 15 % auf 115 % 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 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 ist wie jener der Grundstücke im Kanton Thurgau auf 70 % und jenes im Kanton Tessin auf 115 % des satzbestimmenden Vermögenswertes zu veranschlagen, was im vorliegend Fall korrekt ausgeführt wurde. c) Vielfach bereitet die Aufteilung von Schuldzinsen Schwierigkeiten, da sie nicht immer eindeutig einem Vermögensobjekt oder einer Einkunftsart zugerechnet werden können. Aus diesem Grund werden Schuldzinsen grundsätzlich nach dem Verhältnis der in den einzelnen Kantonen gelegenen Aktiven aufgeteilt. Somit kann sichergestellt werden, dass in der Summe sämtliche Schuldzinsen berücksichtigt werden (Höhn/Mäusli, a.a.O., § 19 N 10 ff.). Auch nach Verteilung anhand der im jeweiligen Kanton gelegenen Aktiven kann es vorkommen, dass der Anteil an Schuldzinsen – welcher von einem Kanton übernommen werden muss – grösser ist als der im betroffenen Kanton erzielte Vermögensertrag. In diesen Fällen hat eine weitere Aufteilung der Schuldzinsen zu erfolgen, und zwar sind Schuldzinsen in erster Linie auf diejenigen Kantone zu verlegen, welche noch über Ertrag aus dem Vermögen verfügen. Als Verteilschlüssel findet wiederum das Verhältnis der im Kanton steuerbaren Aktiven Anwendung (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., § 21 N 11 ff.). Gemäss Art. 34 StG sind Erträge aus unbeweglichem Vermögen – worunter alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung fallen – steuerbar. Hierbei ist die Einschränkung auf Vermögenserträge des Privatvermögens zu beachten. Zu Einkünften aus unbeweglichem

Vermögen zählen insb. Erträge aus Grundstücken, welche dem Steuerpflichtigen gehören. In erster Linie ist dabei an Miet- oder Pachtzinsen zu denken, aber auch alle Einkünfte des Vermieters für Nebenkosten oder Zinszuschüsse von Bund, Kanton oder Gemeinde zur Förderung des Wohnungsbaus fallen darunter. Den Einkünften entgegenstehende Aufwendungen können als Unterhalts- oder Verwaltungskosten in Abzug gebracht werden. Ausgenommen sind Erträge gemäss Art. 131 StG, welche die Substanz des Grundstücks antasten, da in diesen Fällen allenfalls ein der Grundstückgewinnsteuer unterliegender Kapitalgewinn vorliegt (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 117). d) Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung existieren zwei verschiedene Verfahren. Zunächst ist nach Art. 20 des Bundesgesetzes über die direkten Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG) das Teileinkünfteverfahren zu nennen. Danach wird eine Entlastung hinsichtlich Bemessungsgrundlage erreicht; es wird also nur ein bestimmter Prozentsatz der steuerbaren Dividende der Besteuerung unterworfen und in die Bemessungsgrundlage einbezogen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 187 f. zu Art. 20 DBG). In den meisten Kantonen wird das sogenannte Teilsatzverfahren angewendet, wobei qualifizierte Beteiligungserträge vollständig – also zu 100 % – für die Satzbestimmung des Gesamteinkommens berücksichtigt werden. Die Besteuerung der Beteiligungserträge erfolgt unter Berücksichtigung eines tieferen Steuersatzes als desjenigen, welcher für das restliche Einkommen zur Anwendung gelangt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. N 187 zu Art. 20 DBG). Mit dem im Kanton St. Gallen angewendeten Halbsatzverfahren wird die wirtschaftliche Doppelbelastung von Personen gemildert, welche an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften qualifiziert (über 10 % des Aktien- oder Stammkapitals) beteiligt sind (vgl. Art. 50 StG). Davon sind nach Art. 35 StG offene und verdeckte Gewinnausschüttungen, so insb. auch Dividenden, erfasst (vgl. Locher, a.a.O., S. 128 und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 179 ff. zu Art. 20 DBG). Die dabei ausgeschütteten Bruttogewinne werden ohne Abzüge zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert. Auf die Einkommensbemessung hat diese Methode hingegen keinen Einfluss (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 184 und St. Galler Steuerbuch [StB] 50 Nr. 2). Das Halbsatzverfahren tangiert somit die Bemessungsgrundlage nicht und die interkantonalen Ausscheidungsregeln gelten weiterhin; einzig eine tarifarische Entlastung findet statt (StB 50 Nr. 2). Im Vergleich dazu wendet der Kanton Thurgau das auf kantonaler Ebene seltenere Teileinkünfteverfahren an (vgl. §§ 20b und 22 Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern [Kanton Thurgau], RB 640.1). e) Die Vorinstanz hält in ihrer Vernehmlassung vom 26. Mai 2014 dafür, dass sich auch bei Anwendung des Halbsatzverfahrens nichts ändere, habe dieses doch nur eine tarifarische Entlastung zur Folge und tangiere nicht die Bemessungsgrundlage. Im Übrigen sei die qualifizierte Beteiligung dem Privatvermögen zuzurechnen, weshalb die Besteuerung ausgeschütteter Gewinne vollständig dem Wohnsitz überlassen sei. Der Wohnsitzkanton habe einen Teilbesteuerungsabzug von 40 % bereits vollständig gewährt, eine Reduktion der Bemessungsgrundlage im Kanton St. Gallen sei nicht vorgesehen. Die Rekurrenten führen in ihrer Stellungnahme zur Vernehmlassung der Vorinstanz am 12. Juni 2014 aus, dass das st. gallische Steueramt das satzbestimmende Einkommen falsch berechnet habe. Im Kanton Thurgau sei die Dividende nur teilbesteuert worden und das gleiche Verfahren müsse ebenfalls im Kanton St. Gallen angewendet werden. Das satzbestimmende Einkommen liege so bei Fr. 55'800.– und nicht wie im Einspracheentscheid vom 22. April 2014 bei Fr. 115'800.–. Die Kantone Thurgau und Tessin hätten diesem Umstand korrekt Rechnung

getragen, nicht hingegen der Kanton St. Gallen. f) Vorliegend ist umstritten, ob die Vorinstanz von der korrekten Bemessungsgrundlage ausgegangen ist. Basierend auf dem Gesagten ist als Bemessungsgrundlage das Gesamteinkommen bzw. das Gesamtvermögen zu berücksichtigen. Die im Kanton Thurgau angewendete Teilbesteuerung der Dividende bezweckt eine Entlastung eines spezifischen Teils des Einkommens und entgegen der Ansicht der Rekurrenten nicht eine Entlastung des Gesamteinkommens. Die Entscheidung, ob eine Entlastung am Spezialsteuerdomizil erfolgen soll, ist durch den entsprechenden Kanton eigenständig zu treffen. Gemäss Art. 18 StG wird für im Kanton St. Gallen steuerpflichtiges Einkommen auf das Gesamteinkommen als Bemessungsgrundlage abgestellt. Dieser Einkommensteil steht in keinem Zusammenhang zu der im Kanton Thurgau teilbesteuerten Dividende. Aus den Akten (act. 2/1 bis 2/3) ist ersichtlich, dass das steuerbare Einkommen bei Fr. 41'400.– (zum Satz von Fr. 115'800.–) liegt. Es setzt sich zusammen aus dem Liegenschaftsertrag des im Kanton St. Gallen befindlichen Grundstücks von Fr. 71'160.–, abzüglich geltend gemachter Unterhaltskosten von Fr. 5'355.–. Die Schuldzinsen von total Fr. 79'735.– wurden basierend auf den im jeweiligen Kanton gelegenen Aktiven aufgeteilt. Im Kanton St. Gallen können so Fr. 19'910.–, was einer Quote von 24,97 % entspricht, abgezogen werden. Abzüglich einer Personenversicherungsprämie von Fr. 1'716.– sowie des interkantonalen Schuldzinsausgleichs wurde ein steuerbares Einkommen (Liegenschaftsertrag) von Fr. 41'400.– veranlagt. Das im Kanton St. Gallen ermittelte satzbestimmende Einkommen setzt sich aus Einkünften aus beweglichem Vermögen von Fr. 150'139.–, Einkünften aus Liegenschaften Fr. - 84'819.– (Fr. 155'272.– minus Fr. 240'091.–) und Einkünften aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit der Rekurrenten von total Fr. 180'428.– zusammen. Als Abzüge anerkannt wurden Berufskosten von Fr. 31'495.–, Vorsorgebeiträge von Fr. 13'364.–, ein Zweiverdienerabzug von Fr. 500.– sowie eine Personenversicherungsprämie von Fr. 4'800.–, was ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 115'800.– ergibt. Eine fehlerhafte Berechnung ist nicht ersichtlich. Wie ausgeführt, wurde im Kanton Thurgau die Dividende bereits dem Teilbesteuerungsverfahren unterzogen. Diese Entlastung betrifft einen genau bezeichneten Teil des Einkommens und hat, wie von der Vorinstanz korrekt festgestellt, keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage in einem anderen Kanton. Auch der Einwand der Rekurrenten, wonach der Kanton Tessin als Bemessungsgrundlage nicht das Gesamteinkommen hinzugezogen habe, führt zu keinem anderen Ergebnis, denn die Entscheidung, welche Einkommensteile in die Bemessungsgrundlage einfließen, trifft jeder Kanton eigenständig. Vorliegend erheben die Kantone Thurgau, welcher das Hauptsteuerdomizil begründet, sowie St. Gallen und Tessin (Spezialsteuerdomizile) Anspruch auf eine Besteuerung. Dadurch, dass mehrere Kantone beteiligt sind, hat eine Steuerauscheidung stattzufinden. In einem ersten Schritt werden die Einkünfte aus einer qualifizierten Beteiligung nach einem einheitlichen Massstab (Bruttoeinkünfte ohne Berücksichtigung der Bemessungsreduktion) in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Nach erfolgter Zuweisung von Einkünften und Abzügen wird eine Bemessungskorrektur sowohl des steuerbaren wie auch des satzbestimmenden Einkommens vorgenommen, und zwar nur in demjenigen Kanton, welchem die Einkünfte aus Beteiligungen zugewiesen werden (vgl. Kreisschreiben Nr. 32 vom 1. Juli 2009, veröffentlicht auf: www.steuerkonferenz.ch, Kreisschreiben). Basierend auf dem Gesagten ist festzuhalten, dass sowohl Veranlagung als auch Ausscheidung im Kanton St. Gallen korrekt durchgeführt wurden. Ferner entspricht diese Betrachtungsweise dem Sinn und Zweck der teilweisen Besteuerung qualifizierter Beteiligungen und es

verbleibt kein Raum für die Anwendung des st. gallischen Halbsatzverfahrens.

E. 3

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Festlegung der relevanten Bestandteile zur Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens und des Vermögens durch die Kantone eigenständig erfolgt. Der Kanton St. Gallen hat sich dafür entschieden, dass – insofern eine steuerpflichtige Person ein Spezialsteuerdomizil begründet – als Bemessungsgrundlage sowohl das Gesamteinkommen als auch das Gesamtvermögen herangezogen werden. Die Rekurrenten gehen fehl in der Annahme, dass der Teilbesteuerungsabzug für qualifizierte Beteiligungen des Hauptsteuerdomizils im Kanton St. Gallen als Spezialsteuerdomizil ebenfalls zu einer Reduktion der steuerlichen Belastung führt. Der Rekurs ist abzuweisen.

E. 4

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.– ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– ist zu verrechnen. Entscheid: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Die Rekurrenten bezahlen die Verfahrenskosten von Fr. 800.– unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

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