



Entscheid vom 24. Februar 2017 (510 16 92)

Einzahlung in ausländische Vorsorgeeinrichtung

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiber i.V. R. Araujo
Messerli

Parteien **A.**_____, vertreten durch Herr N. Arias/Frau K. Buchmann Cuentax AG,
Aeschenvorstadt 55, 4051 Basel

Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2014**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 25. Februar 2016 wurden die Pflichtigen zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 347'662.-- veranlagt und der geltend gemachte Betrag in Höhe von Fr. 4'858.-- an eine deutsche Vorsorgeeinrichtung gestrichen.

2. Mit Schreiben vom 23. März 2016 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache u.a. mit den Begehren, die Beiträge der Rekurrentin an das Versorgungswerk der B.____ in C.____ (Deutschland) im Betrage von Fr. 4'858.-- (€ 4'048.--) seien als Einkaufsbeiträge in die zweite Säule (obligatorische berufliche Altersvorsorge) anzuerkennen und zum Abzug zuzulassen. Den Abzug der Einkaufsbeiträge in die zweite Säule begründete er im Wesentlichen damit, dass die Pflichtige im Rahmen ihrer humanmedizinischen Tätigkeit im Raume C.____ obligatorisch beim Versorgungswerk der B.____ in C.____ vorsorgeversichert worden sei. Obwohl sie heute für das D.____spital in E.____ arbeite, sei sie bei der genannten Vorsorgeinstitution weiterhin freiwillig vorsorgeversichert, was gemäss Versorgungsstatut des Versorgungswerks der B.____ in C.____ explizit vorgesehen sei. Gemäss Versicherungsausweis der Basellandschaftlichen Pensionskasse weise die Pflichtige per 1. Januar 2015 ein Einkaufspotenzial für die Schliessung von Beitragslücken von Fr. 422'838.15 auf. Das Bundesgericht habe bereits früher die laufenden jährlichen Beiträge an ein bereits vorgängig begründetes deutsches Vorsorgeverhältnis steuerlich zum Abzug zugelassen. Wären die Einkaufsbeiträge infolge ihrer ausländischen Herkunft steuerlich nicht absetzbar, wäre dies eine nicht statthafte, indirekte Diskriminierung der Pflichtigen gemäss dem Freizügigkeitsabkommen. Das berechnete Alterskapital in Höhe von rund Fr. 110'000.-- (Fälligkeit der Altersrente: 01.01.2034; monatliche Rente: € 500.--; Umwandlungssatz: 5.8%) liege deutlich unter dem möglichen Einkaufsbetrag gemäss Vorsorgeausweis der Basellandschaftlichen Pensionskasse, womit Raum für eine zur schweizerischen Altersrente komplementäre deutsche Altersvorsorge gegeben sei. Mit Ergänzung vom 6. April 2016 führte der Vertreter aus, das bisherige Alterskapital betrage € 66'567.--, was unter dem mutmasslichen Alterskapital per Rentenantritt von € 110'000.-- liege.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 11. Oktober 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache bezüglich der Abzugsfähigkeit der ausländischen Vorsorgebeiträge ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass das Steuergesetz keine Bestimmung kenne, wonach Beiträge an ausländische Vorsorgeeinrichtungen, welche einer schweizerischen 2. Säule entspre-

chen, abgezogen werden könnten. Solche Beitragszahlungen würden zwar unter dem Aspekt der Gleichbehandlung zum Abzug zugelassen, dies aber nur unter gewissen Bedingungen. Weiter führte sie aus, dass die Pflichtige der betrieblichen Vorsorgeeinrichtung des D.____spitals, Baselland angeschlossen sei und Risiko- und Sparprämien in der Schweiz bezahle, dass es sich bei den fraglichen Beiträgen nicht um Einkaufsbeiträge zur Schliessung früherer Beitragslücken, sondern um die laufenden Beiträge handle und dass der erwähnte Bundesgerichtsentscheid nicht auf den Fall der Pflichtigen anwendbar sei. Sie wies darauf hin, dass für Staatsangehörige der Schweiz das Erwerbortprinzip gelte und dass davon ausgegangen werden müsse, dass reglementarische Einkäufe in ausländische Vorsorgepläne nach schweizerischem Muster nicht bekannt seien. Sollten solche Einkäufe dennoch möglich sein, wären die Einschränkungen nach schweizerischem Recht sinngemäss anwendbar. Schliesslich liege auch keine Ungleichbehandlung gemäss dem Freizügigkeitsabkommen vor. Da die Pflichtige bereits bei einer Vorsorgeeinrichtung in der Schweiz angeschlossen sei, sei es nicht möglich, auch die Mitgliederbeiträge (nicht Einkaufsbeiträge) an eine ausländische Vorsorgeeinrichtung abzuziehen. Dies käme einer Ungleichbehandlung gegenüber Steuerpflichtigen ohne eine ausländische Versicherung gleich. Dass die Pflichtige nicht die Bedingungen für einen Abzug der ausländischen Vorsorgebeiträge erfülle, rechtfertige keine Steuerbefreiung der zukünftigen Rentenzahlungen. Sie müsse das Risiko von Nachteilen aufgrund von Inkompatibilitäten in Kauf nehmen.

4. Mit Schreiben vom 10. November 2016 erhob der Vertreter Rekurs gegen den Einsprache-Entscheid vom 11. Oktober 2016. Zur Begründung führte er u.a. aus, dass mit den Einzahlungen in die Versorgungseinrichtung die bestehende Vorsorgelücke geschlossen werden solle. Denn die Rekurrentin sei einzig dem schweizerischen Sozialversicherungssystem unterstellt, weswegen sie die ordentlichen Beiträge nur in der Schweiz entrichten könne und es sich bei den fraglichen Beiträgen nicht um ordentliche Beiträge handeln könne. Die Versorgungseinrichtung weise aus Schweizer Sicht einen überobligatorischen Charakter auf. Würde es sich hierbei um eine schweizerische Vorsorgeeinrichtung handeln, wären die getätigten Zahlungen problemlos abzugsfähig. Schliesslich gebe es gemäss dem Gesetz und der Literatur für die steuerliche Abzugsfähigkeit keine Unterscheidung zwischen ordentlichen und Einkaufsbeiträgen. Ausschlaggebend sei allein die Bestätigung der Einkaufsbeiträge der Vorsorgeeinrichtung. Weiter bestand der Vertreter darauf, dass der angegebene Bundesgerichtsentscheid vergleichbar sei. Hingegen sei der von der Steuerverwaltung zitierte Entscheid des Steuergerichts durch besagten Bundesgerichtsentscheid entkräftet worden. Schliesslich führte der Vertreter aus, dass ge-

mässig Einsprache-Entscheid die Beiträge, sofern diese Einkaufsbeiträge seien, abzugsfähig seien. Da die Einzahlungen in der berechneten Deckungslücke von Fr. 422'838.-- problemlos Platz hätten, stellen die getätigten Einzahlungen eine valable Einkaufsmöglichkeit dar.

5. Mit Vernehmlassung vom 16. Dezember 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, dass gemäss dem Erwerbortsprinzip die Rekurrentin einzig der Basellandschaftlichen Pensionskasse unterstellt sei. Allfällig vorhandenes Altersguthaben wäre in dieses Vorsorgewerk einzubringen, zumindest aber bei der Berechnung der Deckungslücke mitzubersichtigen. Vorsorgelücken können mittels Einkäufe geschlossen werden, wobei für Kapitalleistungen eine Sperrfrist von 3 Jahren bestehe. Diese Voraussetzungen würden bei dem Versorgungswerk B._____ in C._____ nicht erfüllt und die geleisteten Zahlungen können daher nicht abgezogen werden.

6. Mit Schreiben vom 6. Februar 2017 führte der Vertreter der Pflichtigen aus, dass sich die Steuerverwaltung auf die Entrichtung von ordentlichen Beiträgen in eine Vorsorgeinstitution beziehen würde, obwohl es sich bei den von der Steuerpflichtigen geleisteten Zahlungen um ratenweise, monatlich bezahlte Einkaufsbeiträge handle, was insbesondere auch dadurch gestützt werde, dass diese Zahlungen nur dem Alterskapital zugeschlagen würden. Weiter müsse das allfällig im Ausland vorhandene Altersguthaben an die Deckungslücke in der Schweiz angerechnet und bei Einkäufen mitberücksichtigt werden.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Der Präsident des Steuergerichts zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im

vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend zu beurteilen ist, ob die von den Pflichtigen getätigten Zahlungen an das Versorgungswerk B.____ in C.____ in Deutschland in der Höhe von Fr. 4'858.-- als Beiträge / Einkäufe in eine berufliche Vorsorgeeinrichtung vom Einkommen zum Abzug zugelassen werden können.

3. Ein Abzug von Beiträgen oder Einkäufen in die berufliche Vorsorge ist grundsätzlich von nachfolgenden qualifizierten Voraussetzungen abhängig:

a) Das Gesetz sieht als Voraussetzungen für den Abzug folgende Kaskadenregelung vor: Gemäss § 29 Abs. 1 lit. dter StG werden Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von vertraglichen Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge im Sinne und im Umfang von Art. 82 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) zum Abzug zugelassen. Art. 5 Abs. 1 BVG regelt weiter, dass dieses Gesetz nur für Personen gilt, die bei der eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) versichert sind. Bei der AHV obligatorisch versichert sind laut Art. 1a des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 (AHVG) jedoch nur natürliche Personen mit Wohnsitz in der Schweiz und solche, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben. Des Weiteren sieht Art. 7 Abs. 1 der Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen vom 13. November 1985 (BVV 3) vor, dass Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende bei den direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden ihre Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen von ihrem Einkommen abziehen können. Abzugsberechtigt sind dabei nicht nur die ordentlichen Beiträge, sondern – unter Vorbehalt von Art. 205 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 und Art. 79b BVG – auch Beiträge für den Einkauf (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Zürich 2016, Art. 33 N 81).

b) Eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge (2. Säule) soll zusammen mit der AHV/IV sämtlichen Unselbständigerwerbenden mittels Obligatorium im Erlebensfall die Fortsetzung des gewohnten Lebensstandards in angemessener Weise ermöglichen und setzt sich aus dem obligatorischen (Säule 2a) und dem überobligatorischen Bereich (Säule 2b) zusammen (vgl. Widmer, Die Sozialversicherung in der Schweiz, 17. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2017, S. 9; Riemer/Riemer-Kafka, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, 2. Auflage, Bern 2006, § 1 N 3; BGE 130 I 205, E. 6.2 m.w.H.). Der obligatorische Bereich der beruflichen Vorsorge betrifft nur ein bestimmtes Lohnsegment (sog. koordinierter Lohn), während im überobligatorischen Bereich freiwillig ein Lohn über der Obergrenze des koordinierten Lohnes hinaus versichert werden kann (Riemer/Riemer-Kafka, a.a.O. § 1 N 22). Für die Abzugsfähigkeit der einbezahlten Beiträge spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob die berufliche Vorsorge den obligatorischen oder überobligatorischen Bereich betrifft, solange es sich um eine BVG-konforme Einrichtung handelt. Ausschlaggebend dafür ist das Regelwerk der Einrichtung (Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 33 DBG N 23).

c) In der Literatur werden als Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Vorsorgebeiträgen, die Unterstellung unter die AHV-Pflicht und die Entrichtung entsprechender Beiträge genannt. Um Einzahlungen an die 2. Säule steuerlich abziehen zu können wird somit eine AHV-pflichtige Erwerbstätigkeit vorausgesetzt (Wolfgang Maute/Martin Steiner/Adrian Rufener/Peter Lang, Steuern und Versicherungen, 3. Auflage, Bern 2011, S. 164; Entscheid des Steuergerichts vom 31. Januar 2014, 510 13 69, E. 2.b).

Gemäss Lohnausweis des D.____spitals Baselland vom 13. Februar 2015 arbeitet und lebt die Pflichtige in der Schweiz und entrichtet hier AHV/IV-Beiträge. Sie ist damit einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung unterstellt, an welche sie ordentliche Beiträge leistet. Somit erfüllt die Rekurrentin die grundsätzlichen Anforderungen um auch Beiträge / Einkäufe in die 2. Säule zu tätigen und steuerlich zum Abzug bringen zu können.

4. Aufgrund ihrer beruflichen Tätigkeit im D.____spital Baselland ist die Pflichtige der Basellandschaftlichen Pensionskasse angeschlossen und leistet ordentliche Beiträge an diese, welche unbestrittenermassen steuerlich abzugsfähig sind. Zusätzlich zu diesen ordentlichen Beiträgen leistet die Pflichtige auch monatliche Zahlungen an das Versorgungswerk der B.____ in C.____ in Deutschland.

Es ist somit zu prüfen, ob die zu den ordentlichen Beiträgen an die Basellandschaftliche Pensionskasse parallel getätigten Zahlungen an das deutsche Versorgungswerk zusätzlich zum Abzug zugelassen werden können.

a) Vorgängig ist festzustellen, ob es sich bei den getätigten Zahlungen an das Versorgungswerk in Deutschland um ordentliche Beiträge oder um Einkaufszahlungen handelt.

Die Regelmässigkeit der getätigten Zahlungen lässt auf den ersten Blick eher auf das Vorliegen von ordentlichen Beiträgen schliessen. Jedoch ergeben sich die monatlichen Einzahlungen direkt aus den Statuten des Versorgungswerks B.____ in C.____. So verlangt das Versorgungsstatut von sämtlichen Mitgliedern, dass die Versorgungsbeiträge monatlich im Nachhinein zu entrichten seien (§ 34 des Versorgungsstatuts der B.____ in C.____ [Statuten]). Einkäufe anderer Art sind in den Statuten nicht vorgesehen. Ausserdem ist zu beachten, dass die Rekurrentin dadurch, dass sie in der Schweiz wohnhaft und erwerbstätig ist, einzig dem schweizerischen Sozialversicherungssystem unterstellt ist. Folglich ist es der Pflichtigen gar nicht möglich, ordentliche Beiträge an eine deutsche Vorsorgeeinrichtung zu entrichten. Jedoch ist gemäss dem Versicherungsausweis der Basellandschaftlichen Pensionskasse vom 27. März 2015 festzustellen, dass die Pflichtige bei dieser Vorsorgeeinrichtung eine Vorsorgelücke in Höhe von Fr. 422'838.15 aufweist. Dies lässt wiederum darauf schliessen, dass das in Deutschland geäufterte Kapital des Versorgungswerks der B.____ in C.____ der Deckung dieser Vorsorgelücke in der schweizerischen Versorgungseinrichtung dient, wie wenn ein solches Kapital bei einer vergleichbaren schweizerischen Vorsorgeeinrichtung geäuftert worden wäre. Das Kriterium der monatlichen Einzahlung statt einer einmaligen Einzahlung kann nicht ausschlaggebend sein. Schliesslich muss es auch möglich sein, Einkäufe in den überobligatorischen Teil einer 2. Säule monatlich zu tätigen.

Die Weiterführung der deutschen Vorsorge ist folglich als überobligatorischer Teil einer 2. Säule und die getätigten monatlichen Zahlungen als Einkäufe zu qualifizieren.

b) Grundsätzlich sind Beiträge, welche der beruflichen Vorsorge dienen, nur insofern steuerlich abzugsfähig, als sie an eine schweizerische Vorsorgeeinrichtung geleistet werden. Denn die Bestimmungen zur steuerlichen Behandlung der beruflichen Vorsorge im BVG beziehen sich auf registrierte und nicht registrierte Vorsorgeeinrichtungen, die in der Schweiz von der Steuerpflicht befreit sind (Marina Züger/Julia von Ah, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg] Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 18 OECD-MA N 65). In der Literatur und gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung werden Einkäufe in ausländische Vorsorgeeinrichtungen dennoch aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung zugelassen, wenn die ausländi-

sche Vorsorgeeinrichtung mit einer schweizerischen vergleichbar ist, die ausländische Sozialversicherungseinrichtung anerkannt ist, die geleisteten Beiträge quantitativ im Rahmen des nach schweizerischem Recht zum Abzug zugelassenen sind und die steuerpflichtige Person ausschliesslich dem Sozialversicherungsrecht des ausländischen Staates untersteht (Marina Züger/Julia von Ah, a.a.O., Art. 18 OECD-MA N 66; Bundesgerichtsentscheid [BGer] 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.1).

c) Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit des Versorgungswerks der B.____ in C.____ mit einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung ist u.a. massgeblich, ob eine gesetzliche, statutarische oder reglementarische Verpflichtung zur Leistung der Beiträge besteht, ob die geleisteten Beiträge gebunden sind und ob es sich um eine kollektive und nicht um eine Einzelvorsorge handelt, welche zumindest ein Kollektiv von Versicherten vorsieht, deren Zugehörigkeit sich nach objektiven Kriterien richtet. Im Ergebnis darf es sich nicht um eine individuelle Spareinrichtung handeln, sondern es muss sich um eine berufliche Vorsorge handeln. Da sich jedoch die Sozialversicherungssysteme der verschiedenen Staaten naturgemäss unterscheiden, darf für die Beurteilung der Vergleichbarkeit kein allzu strenger Massstab angewendet werden (zum Ganzen: BGer 2C_530/2010 E. 3.3.1; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N 23f, 25; Marina Züger/Julia von Ah, a.a.O., Art. 18 OECD-MA N 68; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. Art. 33 N 71; Wolfgang Maute/Martin Steiner/Adrian Rufener/Peter Lang, Steuern und Versicherungen, 3. Auflage, Bern 2011, S. 165).

5. a) Bei dem zu prüfenden Versorgungswerk der B.____ in C.____ handelt es sich gemäss § 2 der Statuten um ein Versorgungswerk, das die Aufgabe hat, den Mitgliedern der B.____ und ihren Hinterbliebenen Versorgungsleistungen nach Massgabe des Statuts zu gewähren. Gemäss § 24 f. der Statuten zahlt jedes Mitglied – ob Pflichtmitglied oder freiwilliges Mitglied – höchstens den allgemeinen Versorgungsbeitrag. Gemäss § 8 Abs. 1 der Statuten kann die Mitgliedschaft unter bestimmten Bedingungen fortgesetzt werden. Wird die Mitgliedschaft freiwillig fortgesetzt, so muss das freiwillige Mitglied gemäss § 27 der Statuten mindestens 1/10 des allgemeinen Versorgungsbeitrags leisten. Zahlt ein freiwilliges Mitglied die vereinbarten Versorgungsbeiträge trotz zweimaliger Mahnung nicht innerhalb eines Monats, kann das Versorgungswerk die freiwillige Mitgliedschaft gemäss § 8 Abs. 4 der Statuten fristlos kündigen, womit die freiwillige Mitgliedschaft unwiderruflich erlischt. Das freiwillige Mitglied kann die Mitgliedschaft auch schriftlich mit einer Frist von einem Monat zum Ende eines Kalenderjahres kündigen (§ 8 Abs. 3 der Statuten). Die verschiedenen Leistungen des Versorgungswerks wer-

den in den §§ 9-23 der Statuten definiert. Dabei handelt es sich um eine Berufsunfähigkeitsrente, eine Altersrente, eine Hinterbliebenenrente, einen Kinderzuschlag, eine Kapitalabfindung, ein Sterbegeld und Zuschüsse zu Rehabilitationsmassnahmen. Bezüglich der Verwendung des Vermögens des Versorgungswerks wird in § 37 der Statuten festgehalten, dass dies nur zur Bestreitung der Leistungen nach dem Gesetz und diesem Statut verwendet werden darf. Endet die (freiwillige) Mitgliedschaft, ohne dass ein Versorgungsfall eintritt, so können die bisher geleisteten Versorgungsbeiträge an die neue Einrichtung übergeleitet werden (vgl. § 36 der Statuten).

b) Aus den zitierten Bestimmungen der Statuten ergibt sich, dass die zu leistenden Beiträge statutarisch geregelt und die geleisteten Beiträge gebunden sind. Die pflichtige Person kann nicht frei entscheiden, ob und in welcher Höhe sie Beiträge entrichten will. Auch kann ein freiwilliges Mitglied zwar die Mitgliedschaft auf Ende eines Kalenderjahres kündigen, doch sehen die Statuten dabei keine Möglichkeit vor, das geäußerte Vermögen zu beziehen. Vielmehr müsste es, gleich der Regelung in der Schweiz, an eine andere Vorsorgeeinrichtung übergeleitet werden. Weiter sehen die Statuten eine Zugehörigkeit zum Versorgungswerk anhand der Mitgliedschaft der B.____ in C.____ vor, womit der Grundsatz der Kollektivität gegeben ist (§ 7 der Statuten). Folglich ergibt sich aus einer Gesamtbetrachtung, dass das Versorgungswerk der B.____ in C.____ mit einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung vergleichbar ist.

c) Als nächstes muss die ausländische Vorsorgeeinrichtung anerkannt sein. In der vom Versorgungswerk der B.____ in C.____ für die Pflichtige ausgestellten Bescheinigung vom 3. Februar 2015 bestätigt das Versorgungswerk, dass die einbezahlten Versorgungsbeiträge in der Höhe von € 4'048.44 als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Daraus lässt sich schliessen, dass das Versorgungswerk der B.____ in C.____ in Deutschland anerkannt ist.

d) Des Weiteren ist zu prüfen, ob sich die Einkäufe quantitativ im Rahmen des nach schweizerischem Recht zugelassenen bewegen. Dies bedeutet, dass die Beiträge an eine ausländische Versorgungseinrichtung nicht höher sein dürfen, als die Beiträge, welche für einen den schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen unterstellten abziehbar wären (vgl. Marina Züger/Julia von Ah, a.a.O., Art. 18 OECD-MA N 66). An schweizerische Vorsorgeeinrichtungen dürfen Einkäufe bis höchstens zu den reglementarischen Leistungen erfolgen und dienen somit der Schliessung einer allfälligen Deckungslücke (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. Art. 33 N 82). Vorliegend weist die schweizerische Vorsorgeeinrichtung der Pflichtigen gemäss dem Versicherungsausweis der Basellandschaftlichen Pensionskasse vom 27. März 2015 eine De-

ckungslücke von Fr. 422'838.15 auf. Das von der Pflichtigen geäufterte Alterskapital des Versorgungswerks der B.____ in C.____ beträgt derzeit gemäss Mitgliedschaftsverlauf vom 29. Februar 2016 € 66'567.80. Somit sind die bisher getätigten Einkäufe tiefer als die zu schliessende Deckungslücke und damit quantitativ im Rahmen des nach schweizerischem Recht zugelassenen.

e) Schliesslich ist das Kriterium der Ausschliesslichkeit zu überprüfen. Grundsätzlich kann eine in der Schweiz ansässige Person Beiträge an eine vergleichbare ausländische Vorsorgeeinrichtung abziehen, soweit die in der Schweiz steuerpflichtige Person ausschliesslich dem Sozialversicherungsregime des ausländischen Staates untersteht. Das Kriterium der Ausschliesslichkeit wird von Praxis und Lehre allgemein in dem Sinn verstanden, dass die steuerpflichtige Person nicht zugleich einer schweizerischen Sozialvorsorge unterstellt sein darf und an diese keine Beiträge leistet (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N 25; BGer 2C_530/2010 E. 3.3.1 m.w.Verw.).

Vorliegend schloss sich die Rekurrentin am 1. März 1994 dem Versorgungswerk der B.____ in C.____ in Deutschland als Pflichtmitglied an. Per 1. November 1995 unterstellte sie sich erstmals dem schweizerischen Sozialversicherungsregime. Seither führte sie ihre deutsche Vorsorge auf freiwilliger Basis weiter und leistete sowohl bei der deutschen, als auch bei der schweizerischen Einrichtung monatliche Beiträge. Wie anfangs festgehalten ist hier zu beachten, dass es sich bei den jeweiligen Beiträgen um unterschiedliche Zahlungen handelt. So leistete die Pflichtige einerseits ordentliche Beiträge in der Schweiz und andererseits freiwillige überobligatorische Einkäufe in das Versorgungswerk in Deutschland (vgl. E. 4.a). Die Steuerpflichtige ist somit nicht ausschliesslich dem Sozialversicherungsregime eines ausländischen Staates, sondern viel mehr ausschliesslich dem schweizerischen unterstellt. Die Einzahlungen an die deutsche Vorsorge erfolgen lediglich auf freiwilliger Basis und dienen einzig der Schliessung der Deckungslücke in der schweizerischen Vorsorge. Sie sind daher so zu betrachten, als ob sie an eine andere schweizerische Vorsorgeeinrichtung entrichtet worden wären. Da somit Beiträge an die schweizerische Vorsorgeeinrichtung geleistet werden, fällt die fehlende ausschliessliche Unterstellung unter ein ausländisches Sozialversicherungsregime trotz Einzahlungen in eine ausländische – vorliegend deutsche – Vorsorgeeinrichtung unter Berücksichtigung der gesamten Umstände für die steuerliche Beurteilung der Einzahlung in das deutsche Versorgungswerk nicht weiter ins Gewicht.

f) Zusammenfassend kann folglich festgehalten werden, dass es sich bei den vorliegend zu beurteilenden Beiträgen in Höhe von € 4'048.44 um Zahlungen an eine deutsche

Vorsorgeeinrichtung handelt, welche mit einer schweizerischen vergleichbar ist (E. 5.b), an eine in Deutschland anerkannte Vorsorgeeinrichtung geleistet werden (E. 5.c) und die geleisteten Beiträge quantitativ im Rahmen des nach schweizerischem Recht zum Abzug zugelassenen sind (E. 5.d). Dass keine ausschliessliche Unterstellung an eine ausländische Vorsorge vorliegt, kann unberücksichtigt gelassen werden (E. 5.e). Folglich müssen die von der Pflichtigen geleisteten Zahlungen in der Höhe von umgerechnet Fr. 4'858.-- (€ 4'084.44 * 1.1893 Umrechnungskurs) an das Versorgungswerk der B.____ in C.____ aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung steuerlich zum Abzug zugelassen werden, wie wenn diese an eine schweizerische Vorsorgeeinrichtung getätigt worden wären.

6. Gleiches ergibt sich bei Betrachtung des zwischenstaatlichen (Steuer-)Rechts. So besagt Art. 2 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (Freizügigkeitsabkommen, FZA, SR 0.142.112.671), dass Staatsangehörige von EU-Staaten bzw. der Schweiz, die sich rechtmässig im Hoheitsgebiet eines EU-Staates oder der Schweiz aufhalten, bei der Anwendung des Abkommens nicht aufgrund der Staatsangehörigkeit diskriminiert werden dürfen. Gemäss Art. 9 Abs. 2 von Anhang I FZA geniesst ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines EU-Staates oder der Schweiz ist, im Hoheitsgebiet eines Vertragsstaats die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer. Er darf somit weder direkt noch indirekt diskriminiert werden (vgl. BGer 2C_530/2010 E. 3.4.2 m.w.Verw.). Von dem vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt, wonach ein früher begründetes ausländisches Vorsorgeverhältnis in der Schweiz weitergeführt werden kann, dürften hauptsächlich ausländische Staatsangehörige betroffen sein, worin eine indirekte Diskriminierung liegen kann, wenn Beiträge im Rahmen dieses ausländischen Vorsorgeverhältnis nicht steuerlich zum Abzug zugelassen würden. Hätte die Pflichtige schliesslich diese Beiträge an eine vergleichbare schweizerische Vorsorgeeinrichtung gezahlt, wären diese Zahlungen ohne Weiteres steuerlich abzugsfähig gewesen.

Der Rekurs erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen.

7. a) Ausgangsgemäss sind den Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Für das Rekursverfahren machte der Vertreter gemäss Honorarnote vom 8. Dezember 2016 für den Zeitraum vom 9. April 2016 bis 30. November 2016 einen Zeitaufwand von 7.20 Stunden zu einem Stundensatz von Fr. 260.87 und 20.10 Stunden zu einem Stundensatz von Fr. 130.43 geltend, was inkl. Mehrwertsteuer (MwSt.) in Höhe von Fr. 360.-- eine geltend gemachte Parteientschädigung von Fr. 4'860.-- ergibt. Gemäss Honorarnote vom 13. Februar 2017 macht der Vertreter für den Zeitraum vom 1. Dezember 2016 bis 13. Februar 2017 einen Zeitaufwand von 0.60 Stunden zu einem Stundensatz von Fr. 217.33 und 3.40 Stunden zu einem Stundensatz von Fr. 108.71 geltend, was inkl. MwSt. in Höhe von Fr. 40.-- eine geltend gemachte Parteientschädigung von Fr. 540.-- ergibt. Somit macht der Vertreter insgesamt eine Parteientschädigung von total Fr. 5'400.-- geltend.

Der gerichtlich anerkannte Steuersatz für Steuerberater und Treuhänder beträgt einheitlich Fr. 150.-- (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, abgedruckt in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Demnach ist das geltend gemachte Honorar zu korrigieren und die 7.2 Stunden der Honorarnote vom 8. Dezember 2016 zu einem Stundensatz von Fr. 150.-- festzusetzen, was Fr. 1'080.-- ergibt, sowie die 0.60 Stunden der Honorarnote vom 13. Februar 2017 zu einem Stundensatz von Fr. 150.-- zuzulassen, was Fr. 90.-- ergibt. Zusammen mit den 20.10 Stunden zu einem Stundensatz von Fr. 130.43 d.h. von Fr. 2'621.70 sowie den 3.40 Stunden zu einem Stundensatz von 108.71 d.h. von Fr. 369.60 resultiert ein Honorar vor Mehrwertsteuer von Fr. 4'161.25. Unter Einbezug der Mehrwertsteuer von 8% in Höhe von Fr. 332.90 beläuft sich die Parteientschädigung somit insgesamt auf Fr. 4'494.20. Diese Parteientschädigung ist auf die beiden Parallelverfahren Staats- und direkte Bundessteuer 2014 aufzuteilen, was für das vorliegende Verfahren betreffend Staatssteuer eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'247.10 ergibt.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen den Betrag von Fr. 4'858.-- an das Versorgungswerk der B.____ in C.____ zum Abzug zuzulassen und demzufolge das steuerbare Einkommen gemäss Einsprache-Entscheid vom 11. Oktober 2016 von Fr. 340'571.-- um Fr. 4'858.-- auf Fr. 335'713 zu reduzieren.
3. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 500.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.
4. Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'247.10 (inklusive Auslagen und MwSt.) zu bezahlen.
5. Mitteilung an den Vertreter der Rekurrenten für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde F.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).