

Berufliche Vorsorge

Abzugsfähigkeit von Beiträgen an eine ausländische Vorsorgeeinrichtung

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts, Lausanne vom 28. Juni 2019

Vom Grundsatz her werden gebundene Beiträge an eine ausländische Sozialversicherung nur dann zum Abzug zugelassen, wenn die betroffene Person dem Versicherungsregime des ausländischen Staats untersteht. Aufgrund des gemeinschaftsrechtlichen Freizügigkeitsabkommens sind aber auch freiwillig geleistete Beiträge an ein Versorgungswerk einer ausländischen Ärztekammer abzugsfähig, selbst wenn die betroffene Person dem Sozialversicherungsrecht der Schweiz untersteht und hier eine in der zweiten Säule versicherte Erwerbstätigkeit ausübt. Nebst der Kollektivität und Gleichbehandlung muss die Angemessenheit der konsolidierten Vorsorgeeinrichtungen gewahrt werden.

Sachverhalt:

A. B. A. begann ihre berufliche Laufbahn 1994 in U., wo sie seit 1. März 1994 Mitglied des Versorgungswerks der Ärztekammer U. (Versorgungswerk) war. Am 1. November 1995 trat sie ihre erste Stelle in der Schweiz an und schloss sich einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung an. 2014 arbeitete B. A. als Ärztin im Spital V., Standort W., und war der betrieblichen Vorsorgeeinrichtung des Spitals angeschlossen. Daneben führte B. A. ihre Mitgliedschaft im Versorgungswerk seit ihrem Zuzug in die Schweiz freiwillig fort.

Am 25. Februar 2016 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft das Ehepaar A. A. und B. A. für die Staats- und die direkte Bundessteuer 2014. Dabei wurde der für das Jahr 2014 geltend gemachte Beitrag von CHF 4'858.– (EUR 4'048.44) an das Versorgungswerk nicht zum Abzug zugelassen.

B. Eine Einsprache des Ehepaars A. A. und B. A. gegen diese Veranlagungen wies die Steuerverwaltung mit Bezug auf die geltend gemachten Abzüge für Beiträge an das Versorgungswerk am 11. Oktober 2016 sowohl hinsichtlich der Staats- als auch der direkten Bundessteuer ab.

Dagegen gelangten B. A. und A. A. mit Rekurs bzw. Beschwerde ans Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht. Am 24. Februar 2017 hiess der Präsident des Steuergerichts die Beschwerde gut und wies die Steuerverwaltung an, den Betrag von CHF 4'858.– bei der direkten Bundessteuer 2014 zum Abzug zuzulassen.

Eine Beschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung gegen den Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts hiess das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, am 24. Januar 2018 gut und stellte damit den Veranlagungsentscheid wieder her.

C. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 24. Mai 2018 beantragen A. A. und B. A., der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei der 2014 an das Versorgungswerk geleistete Beitrag von CHF 4'858.– zum Abzug zuzulassen.

Das Kantonsgericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet. Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) schliessen auf Abweisung der Beschwerde. In einer unaufgefordert eingereichten Replik halten die Beschwerdeführer an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1

lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2.

1.2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden. Bei der Prüfung verfügt das Bundesgericht über volle Kognition und wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 140 III 86 E. 2 S. 89; 140 V 136 E. 1.1 S. 137 f.).

1.2.2. Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht hingegen nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinn mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

2. Der Streit dreht sich allein um die steuerliche Abzugsfähigkeit der 2014 an das Versorgungswerk geleisteten Beiträge.

2.1. Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG werden die gemäss 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 (vgl. ebenso Art. 9 Abs. 2 lit. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14] sowie inhaltsgleich § 29 Abs. 1 lit. d bis und h des Steuergesetzes des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 [StG/BL; SGS 311]; vgl. auch Art. 81 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 [BVG, SR 831.40]). Die Abzugsfähigkeit von Beiträgen an die berufliche Vorsorge gilt für periodische Zahlungen wie grundsätzlich auch für einmalige Einkaufsbeiträge und es spielt keine Rolle, ob die Vorsorge den obligatorischen oder überobligatorischen Bereich betrifft (BGE 131 II 627 E. 4.2 S. 633; Urteil 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.1, in: ASA 80 S. 84, StE 2011 B 26.11 Nr. 3, SVR 2012 BVG 31 S. 123).

2.2.

2.2.1. Grundsätzlich werden Beiträge an ausländische Sozialversicherungen zum Abzug zugelassen, wenn eine in der Schweiz steuerpflichtige Person weiterhin – ausschliesslich – dem Sozialversicherungsregime des ausländischen Staates untersteht (Urteile 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.1, in: ASA 80 S. 84, StE 2011 B 26.11 Nr. 3, SVR 2012 BVG 31 S. 123; 2A.565/1999 vom 19. Februar 2001 E. 5.c/aa, in: StE 2001 B 27.1 Nr. 25; GLADYS LAFFELY MAILLARD, in: Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 54 zu Art. 33 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I, 2001, N. 53 zu Art. 33 DBG). Diese erste Bedingung beschlägt die Anwendbarkeit des versicherungsrechtlichen Regimes, indem sie Abzüge davon abhängig macht, welchem sozialversicherungsrechtlichen Regime ein Steuerpflichtiger exklusiv untersteht. Die genannte Ausschliesslichkeit wird von Praxis und Lehre allgemein in dem Sinn verstanden, dass der Steuerpflichtige nicht zugleich der schweizerischen AHV/IV bzw. dem BVG unterstellt ist und an diese Einrichtungen keine Beiträge leistet (Urteil 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.1 m.w.H., in: ASA 80 S. 84, StE 2011 B 26.11 Nr. 3, SVR 2012 BVG 31 S. 123).

2.2.2. Weiter wird verlangt, dass die Beiträge gebunden sind (Unwiderruflichkeit, Anwartschaftlichkeit), eine gesetzliche oder reglementarische Verpflichtung zur Leistung der Beiträge besteht, es sich um eine kollektive und nicht um eine Einzelvorsorge handelt, die ausländische Sozialversicherungseinrichtung anerkannt ist und die Beiträge quantitativ im Rahmen sind (Urteil 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.1 m.w.H., in: ASA 80 S. 84, StE 2011 B 26.11 Nr. 3, SVR 2012 BVG 31 S. 123). Diese weiteren Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit betreffen die qualitative und quantitative Gleichwertigkeit bzw. Vergleichbarkeit der ausländischen Einrichtung, an welche Beiträge entrichtet werden, mit einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung (Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Sektion A 9.1.1. S. 4; BASILE CARDINAUX, Das Personenfreizügigkeitsabkommen und die schweizerische berufliche Vorsorge, 2008, S. 496).

2.3. Die Vorinstanz hat den von den Beschwerdeführern beanspruchten Abzug in erster Linie deshalb verweigert, weil sie zum Schluss gelangt ist, die Beschwerdeführerin unterliege nicht ausschliesslich dem Sozialversicherungssystem eines ausländischen Staates, sondern sei vielmehr nach der Begründung ihres schweizerischen Wohnsitzes obligatorisch in der Schweiz versichert und unterstehe im Rahmen ihrer unselbstständigen Erwerbstätigkeit hinsichtlich der zweiten Säule dem Versicherungsobligatorium (angefochtener Entscheid E. 9). Darüber hinaus ist die Vorinstanz zur Auffassung gelangt, die Vorsorge gemäss dem Versorgungswerk sei mit einer schweizerischen Vorsorge nicht gleichwertig (angefochtener Entscheid, E. 10.1).

3.

3.1.

3.1.1. Nach Art. 1 Abs. 1 des auf der Grundlage von Art. 8 des Abkommens vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (FZA; SR 0.142.112.681) ausgearbeiteten und Bestandteil des Abkommens bildenden (Art. 15 FZA) Anhangs II (in der bis 31. März 2012 geltenden Fassung) in Verbindung mit Abschnitt A dieses Anhangs wenden die Vertragsparteien untereinander insbesondere die Verordnungen (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbstständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (AS 2004 121; nachfolgend VO Nr. 1408/71), und (EWG) Nr. 574/72 des Rates vom 21. März 1972 über die Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 (AS 2005 3909) oder gleichwertige Vorschriften an.

Mit Wirkung auf 1. April 2012 sind diese beiden Rechtsakte durch die Verordnungen (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; nachfolgend: VO Nr. 883/2004) sowie (EG) Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. September 2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (SR 0.831.109.268.11; nachfolgend: VO Nr. 987/2009) abgelöst worden (BGE 144 V 127 E. 4.1 S. 129).

3.1.2. Diese neuen Verordnungen – in der vom 1. April 2012 bis 31. Dezember 2014 geltenden Fassung – sind auf den hier zu beurteilenden Fall in zeitlicher, persönlicher und räumlicher Hinsicht anwendbar.

Sachlich gelten die genannten Verordnungen für alle Rechtsvorschriften, die u.a. als Zweig der sozialen Sicherheit Leistungen bei Alter betreffen (vgl. Art. 3 Abs. 1 VO Nr. 883/2004). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betrifft dies mit Bezug auf die berufliche Vorsorge allein die obligatorische berufliche Vorsorge (BGE 140 II 364 E. 4.3 S. 370 m.w.H., 137 V 181 E. 4.2 S. 185). Nicht in den sachlichen Anwendungsbereich der VO Nr. 883/2004 (bzw. deren Vorgängerin VO Nr. 1408/71) fällt dagegen die überobligatorische berufliche Vorsorge (BGE 140 II 364 E. 4.3 S. 370; vgl. a.M. STEPHANIE PURTSCHERT HESS, Die EU-Verordnungen 883/04 und 987/09 und daraus resultierende Problemfelder für die Anwender, SZS 2013, S. 366 sowie die differenzierten Ausführungen bei CARDINAUX, a.a.O., S. 462, der eine Unterstellung der beruflichen Vorsorge, soweit sie - wie hier - durch öffentlich-rechtliche Vorsorgeeinrichtungen getragen wird, unter die VO Nr. 883/2004 nicht für ausgeschlossen hält).

3.2. Diese differenzierte Praxis lässt sich nur schwer in den Bereich des Steuerrechts übertragen, würde sie doch bedingen, dass auch hinsichtlich der Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen unterschieden würde, ob diese den obligatorischen oder den überobligatorischen Teil der Vorsorge betreffen (oder allenfalls sogar danach, ob es um Vorsorgebeiträge an eine öffentlich-rechtliche Vorsorgeeinrichtung geht). Insbesondere bei Beiträgen an umhüllende Einrichtungen der beruflichen Vorsorge wäre eine solche Unterscheidung in der Praxis kaum durchführbar. Die Steuerrechtspraxis stellt denn auch für die Beurteilung, ob von einem in der Schweiz unbeschränkt Steuerpflichtigen an eine ausländische Vorsorgeeinrichtung bezahlte Beiträge steuerlich abzugsfähig sind, generell auf die Vorschriften der VO Nr. 883/2004 ab (vgl. dazu nachstehend 3.3.2). Dieses Vorgehen rechtfertigt sich auch deshalb, weil Beiträge an die berufliche Vorsorge (Säule 2) gemäss der gesetzlichen Regelung (unilateral) generell und nicht etwa differenziert danach, ob sie die obligatorische oder überobligatorische Vorsorge betreffen, steuerlich abzugsfähig sind (BGE 131 II 627 E. 4.2 S. 633; Urteil 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.1, in: ASA 80 S. 84, StE 2011 B 26.11 Nr. 3, SVR 2012 BVG 31 S. 123).

3.3.

3.3.1. Titel II der VO Nr. 883/2004 (Art. 11-16) enthält allgemeine Kollisionsregeln zur Bestimmung der anzuwendenden Rechtsvorschriften. Die allgemeinen Vorschriften gemäss Titel II gelten jedoch nur insoweit, als die besonderen Bestimmungen für die einzelnen Leistungsarten, welche Titel III bilden ("Besondere Bestimmungen über die verschiedenen Arten von Leistungen": Leistungen bei Krankheit sowie Leistungen bei Mutterschaft und gleichgestellte Leistungen bei Vaterschaft [Kapitel 1, Art. 17 - 35], Leistungen bei Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten [Kapitel 2, Art. 36 - 40], Sterbegeld [Kapitel 3, Art. 42 - 43], Leistungen bei Invalidität [Kapitel 4, Art. 44 - 49], Alters- und Hinterbliebenenrenten [Kapitel 5, Art. 50 - 60], Leistungen bei Arbeitslosigkeit [Kapitel 6, Art. 61 - 65], Vorruhestandsleistungen [Kapitel 7, Art. 66], Familienleistungen [Kapitel 8, Art. 67 - 69], besondere beitragsunabhängige Geldleistungen [Kapitel 9, Art. 70]), nicht etwas anderes bestimmen (BGE 144 V 127 E. 4.2.2 S. 130 m.w.H.).

3.3.2. Art. 11 Abs. 1 VO Nr. 883/2004 legt den kollisionsrechtlichen Grundsatz der Einheitlichkeit der anwendbaren Rechtsvorschriften in dem Sinne fest, dass für jede betroffene Person die Rechtsvorschriften nur eines Mitgliedstaats massgebend sind. Bei Arbeitnehmenden und Selbstständigerwerbenden sind das in der Regel die Rechtsvorschriften desjenigen Mitgliedstaats, in dem sie ihre Tätigkeit ausüben (Art. 11 Abs. 3 Bst. a VO Nr. 883/2004 [Beschäftigungsland- oder Erwerbssortprinzip]; BGE 144 V 127 E. 4.2.1.2 S. 130 m.w.H.). Daraus leitet die Praxis in steuerlicher Hinsicht das Erfordernis der Ausschliesslichkeit ab: Der Steuerpflichtige untersteht nur einem Sozialversicherungssystem, in der Regel jenem am Erwerbssort, und kann auch nur die in diesem System geleisteten Beiträge steuerlich zum Abzug bringen. Für den in der Schweiz Erwerbstätigen, der hier der obligatorischen beruflichen Vorsorge unterliegt, ist es daher grundsätzlich ausgeschlossen, Beiträge, die er (kumulativ) an eine ausländische Vorsorgeeinrichtung entrichtet, nebst den in der Schweiz entrichteten Beiträgen für seine obligatorische und/oder überobligatorische Vorsorge zum Abzug zu bringen (LAFFELY MAILLARD, a.a.O., N. 54 zu Art. 33 DBG m.w.H.; vgl. dort auch zur im Urteil 2C_530/2010 vom 21. März 2011 mit Bezug auf die Nachzahlung in eine obligatorische ausländische Rentenversicherung vorgesehenen Ausnahme). Umgekehrt kann der in der Schweiz steuerpflichtige Arbeitnehmer, der vollumfänglich einem ausländischen Sozialversicherungssystem unterliegt, (nur) die in diesem System geleisteten Beiträge steuerlich zum Abzug bringen (Schweizerische Steuerkonferenz, a.a.O., Sektion A 9.1.1. S. 3; LAFFELY MAILLARD, a.a.O., N. 54 zu Art. 33 DBG). Die Ausschliesslichkeit gilt auch dann, wenn das Erwerbssortprinzip - z.B. bei entsandten Arbeitnehmern - durchbrochen wird: Bleibt die entsandte Person dem Sozialversicherungssystem des Entsendestaats unterworfen, unterliegt sie nur diesem System und kann (nur) die in diesem System entrichteten Beiträge steuerlich zum Abzug bringen.

3.3.3. Art. 14 VO Nr. 883/2014 sieht indessen eine Sonderregelung für die freiwillige Versicherung oder freiwillige Weiterversicherung vor. Dabei bestimmt Art. 14 Abs. 2 erster Satz VO Nr. 883/2014, dass, sofern eine Person in einem Staat einer Pflichtversicherung unterliegt, sie in einem anderen Staat keiner freiwilligen Versicherung oder freiwilligen Weiterversicherung unterliegen darf (Vorrang der Pflichtversicherung; SCHREIBER/WUNDER/DERN, Kommentar VO [EG] Nr. 883/2004, 2012, N. 5 zu Art. 14). Von dieser Regel macht wiederum Art. 14 Abs. 3 VO Nr. 883/2014 eine sachlich be-

grenzte Ausnahme: Für Leistungen bei Invalidität, Alter und an Hinterbliebene kann eine Person auch dann der freiwilligen Versicherung oder der freiwilligen Weiterversicherung beitreten, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines anderen Staats pflichtversichert ist (Art. 14 Abs. 3 erster Satzteil VO Nr. 883/2004). Ein solcher Beitritt ist indessen nur dann möglich, wenn die betreffende Person "infolge einer Beschäftigung oder selbständigen Erwerbstätigkeit den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats unterlag und ein solches Zusammentreffen nach den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats ausdrücklich oder stillschweigend zugelassen ist" (Art. 14 Abs. 3 zweiter Satzteil VO Nr. 883/2004).

3.3.4. In der deutschen Literatur zur VO Nr. 883/2004 wird als Beispiel einer von Art. 14 Abs. 3 VO Nr. 883/2004 erfassten freiwilligen Weiterversicherung, für welche die Ausschliesslichkeit gemäss Art. 11 Abs. 1 VO Nr. 883/2004 nicht gilt, ausdrücklich die Möglichkeit der Weiterversicherung gemäss § 7 Abs. 1 Satz 2 des deutschen Sozialgesetzbuchs (SGB/D) VI (Gesetzliche Rentenversicherung) genannt (HEINZ-DIETRICH STEINMEYER, in: Maximilian Fuchs [Hrsg.], Europäisches Sozialrecht, 7. Aufl. 2018, N. 6 zu Art. 14; STAMATIA DEVETZI, in: Hauck/Noftz [Hrsg.], EU-Sozialrecht [Loseblatt] 2015, N. 10 zu Art. 14; SCHREIBER/WUNDER/DERN, a.a.O., N. 8 zu Art. 14).

Danach können Personen, die nicht versicherungspflichtig sind, sich für Zeiten von der Vollendung des 16. Lebensjahres an freiwillig versichern. Dies gilt auch für Deutsche, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland haben. Unterlag ein deutscher Staatsbürger (vgl. zur Kritik an der Beschränkung auf Deutsche bzw. zur Forderung, dass die Regelung auch für EU-Ausländer zur Anwendung zu bringen sei STEINMEYER, a.a.O., N. 7 zur Art. 14; DEVETZI, a.a.O., N. 9 zu Art. 14) infolge einer in Deutschland ausgeübten Erwerbstätigkeit einmal der Versicherungspflicht, zieht er hernach ins Ausland und versichert er sich freiwillig weiter, so gelangt die Regel von Art. 14 Abs. 3 VO auf ihn zur Anwendung, d.h. gemeinschaftsrechtlich ist diese Versicherung zulässig; und zwar neben der Versicherung im Sozialversicherungssystem, dem er ansonsten - d.h. an seinem neuen Erwerbs- und regelmässig auch Wohnort - unterliegt. Gemeinschaftsrechtlich schreibt sodann Art. 53 Abs. 3 lit. c VO Nr. 883/2004 konsequent eine Ausnahme von den Doppelleistungsbestimmungen vor, indem fremdmitgliedstaatliche Leistungen nicht zu berücksichtigen sind, wenn sie auf der Grundlage einer solchen freiwilligen Weiterversicherung gewährt werden (STEINMEYER, a.a.O., N. 9 zu Art. 53; SCHREIBER/WUNDER/DERN, a.a.O., N. 15 zu Art. 53; ebenso ARNO BOKELOH, Die freiwillige Versicherung im internationalen Kontext, DRV 2016, S. 51 f.).

3.3.5. Gemäss § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB/D VI tritt für Angehörige der sog. Kammerberufe, zu denen insbesondere Ärzte zählen, auf Antrag Versicherungsfreiheit von der gesetzlichen Rentenversicherung ein, wenn diese kraft Gesetzes Mitglied einer berufsständischen Kammer und zugleich Pflichtmitglieder einer öffentlich-rechtlichen Versicherungs- oder berufsständischen Versorgungseinrichtung sind. (FUCHS/PREIS, Sozialversicherungsrecht, 2. Aufl. 2009, S. 772). Die Beschwerdeführerin war vor ihrem Zuzug in die Schweiz Mitglied der Ärztekammer U. und gleichzeitig gemäss § 7 Abs. 1 des Versorgungsstatuts der Ärztekammer U. (Versorgungsstatut) Pflichtmitglied des Versorgungswerks und gehörte nicht der (deutschen) gesetzlichen Rentenversicherung an. Nach ihrem Zuzug in die Schweiz stand der Beschwerdeführerin gemäss § 7 Abs. 1 Satz 2 SGB/D VI bzw. § 8 Abs. 1 des Versorgungsstatuts der Ärztekammer U. (Versorgungsstatut) die Möglichkeit der freiwilligen Weiterversicherung offen, von der sie Gebrauch machte. Die Beschwerdeführerin unterliegt somit der Sonderregel von Art. 14 Abs. 3 VO Nr. 883/2004.

3.4. Als Fazit ist damit festzustellen, dass nach der für die Schweiz verbindlichen gemeinschaftsrechtlichen Regel in Art. 14 Abs. 3 VO Nr. 883/2007 hinsichtlich der freiwillig weitergeführten deutschen Rentenversicherung eines in der Schweiz erwerbstätigen und wohnhaften Steuerpflichtigen, der grundsätzlich in vollem Umfang sozialversicherungsrechtlich schweizerischem Recht unterliegt, bei der Beschwerdeführerin keine ausschliessliche Unterstellung unter das schweizerische Recht besteht. Erweist sich die freiwillige Weiterversicherung aber als gemeinschaftsrechtlich zulässig und führt sie, wie dargelegt, dazu, dass die Beschwerdeführerin nicht ausschliesslich der schweizerischen Sozialversicherung unterliegt, so fragt sich weiter, ob unter diesen Umständen die von der steuerrechtlichen Praxis verlangte ausschliessliche Unterstellung unter eine ausländische Sozialversicherung für die Abzugsfähigkeit der Beiträge verlangt werden kann.

Die vorsorgerechtlichen Steuerbestimmungen koordinieren zwar die steuerrechtliche Behandlung der Beitragszahlungen nicht nur mit derjenigen der künftigen Vorsorgeleistungen (Abzugsfähigkeit der Beiträge, volle Steuerbarkeit der Vorsorgeleistungen). Vielmehr zeichnen sie sich hinsichtlich der Vorsorgeabgaben grundsätzlich auch unter dem Aspekt der subjektiven Steuerbefreiung ausgewählter Vorsorgeeinrichtungen durch ihren Systemcharakter aus (Urteil 2A.565/1999 vom 19. Februar 2001 E. 3.d, in: StE 2001 B 27.1 Nr. 25 E. 3.d). Ungeachtet dessen lässt die steuerrechtliche Praxis, wie dargelegt, den Abzug von Beitragszahlungen an ausländische Versicherungsträger zu, wenn der Steuerpflichtige ausschliesslich der ausländischen Sozialversicherung unterliegt; verlangt wird nur, dass die ausländische Einrichtung im Rahmen der für die zweite Säule massgebenden Grundsätze ausgestaltet ist. Dann ist aber in einem Fall, wo wie hier gemeinschaftsrechtlich hinsichtlich der freiwillig weitergeführten Versicherung gerade keine Ausschliesslichkeit besteht, nicht einzusehen, warum die Abzugsfähigkeit von an die freiwillige Versicherung geleisteten Beiträgen steuerlich verweigert werden sollte.

Auf diese Weise würde die Regelung von Art. 14 Abs. 3 VO Nr. 883/2004 faktisch unterlaufen, indem die freiwillige Weiterversicherung zwar gemeinschaftsrechtlich anerkannt wäre, indessen infolge ihrer steuerlichen Behandlung (keine Abzugsfähigkeit der Beiträge, volle Steuerbarkeit der Leistungen bei weiterbestehender Steuerpflicht in der Schweiz nach Erreichen des Ruhestands) für die Beschwerdeführerin gänzlich unattraktiv wäre. Entgegen der Vorinstanz fällt es daher ausser Betracht, die Verweigerung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von an das Versorgungswerk entrichteten Beiträgen mit der Ausschliesslichkeit der sozialversicherungsrechtlichen Unterstellung in der Schweiz zu begründen.

4.

4.1. Da die Vorinstanz zur Auffassung gelangt ist, ein Abzug falle auch deshalb ausser Betracht, weil die freiwillige Weiterversicherung im Versorgungswerk nicht die übrigen Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Beiträge erfülle, ist weiter zu prüfen, ob die Vorsorge gemäss dem Versorgungswerk als mit einer schweizerischen Vorsorge vergleichbar bzw. gleichwertig betrachtet werden kann (Urteil 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.1, in: ASA 80 S. 84, StE 2011 B 26.11 Nr. 3, SVR 2012 BVG 31 S. 123; vgl. dazu auch Schweizerische Steuerkonferenz, a.a.O., Sektion A 9.1.1. S. 4 f. Bst. B; CARDINAUX, a.a.O., S. 496; MARINA ZÜGER/JULIA VON AH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, N. 68 zu Art. 18).

4.2. Fehlt es an der Vergleichbarkeit, fällt eine Abzugsfähigkeit der an das Versorgungswerk entrichteten Beiträge auch unter freizügigkeitsrechtlichen Gesichtspunkten ausser Betracht. Freizügigkeitsrechtlich ist nur eine Gleichbehandlung geboten, so dass ein Abzug von Beiträgen die Erfüllung der jeweiligen Voraussetzungen des innerstaatlichen Rechts voraussetzt (JOHANNES ISMER, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl. 2015, N. 153 zu Art. 18). Beim Abzug gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG handelt es sich um einen systemspezifischen Abzug, d.h. er wird nur für Beiträge an die berufliche Vorsorge in ihrer besonderen schweizerischen Ausgestaltung bzw. für vergleichbare ausländische Vorsorgeformen gewährt und nicht etwa für jede Vorsorgeform.

5.

5.1. Hinsichtlich der Gebundenheit der Beiträge ergeben sich keine Probleme. Aus dem Versorgungsstatut geht klar hervor, dass kein Rückzug einmal geleisteter Beiträge möglich ist und während der Mitgliedschaft eine blosser Anwartschaft auf die Leistungen (insbes. Berufsunfähigkeitsrente, Altersrente, Sterbegeld; vgl. § 9 ff. Versorgungsstatut) besteht.

5.2. Auch das Kriterium der reglementarischen Verpflichtung zur Leistung der Beiträge ist erfüllt. Die Beschwerdeführerin ist zwar seit ihrem Umzug in die Schweiz nur noch freiwillig Mitglied des Versorgungswerks. Wie sich aus der Regelung in § 8 Abs. 4 Versorgungsstatut klar ergibt, kann sie jedoch nicht nach eigenem Belieben Beiträge an das Versorgungswerk entrichten, sondern ist zur Bezahlung der reglementarischen Beiträge verpflichtet und das Versorgungswerk kann bei Zahlungsverzug trotz Mahnung die freiwillige Mitgliedschaft fristlos kündigen (vgl. so auch schon der Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 24. Februar 2017 E. 5a). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz (vgl. angefochtener Entscheid, E. 10.1) und der ESTV (vgl. Vernehmlassung, S. 7 Ziff. 4.3.3) spielt es im Übrigen auch keine Rolle, dass die freiwillige Weiterversicherung beim Versorgungswerk nicht von der weiteren Ausübung einer Erwerbstätigkeit abhängt, ist doch unstrittig, dass die Beschwerdeführe-

rin seit ihrem Zuzug in die Schweiz stets eine unselbstständige Erwerbstätigkeit ausübte und dieser auch während der hier infrage stehenden Steuerperiode noch nachging. Entgegen den von der ESTV geäusserten Zweifeln (vgl. Vernehmlassung, S. 6 Ziff. 4.2.6) ist auch von einer statutenkonformen Mitgliedschaft auszugehen, bezieht sich § 8 Abs. 1 Satz 2 Versorgungsstatut nach seinem Sinnzusammenhang doch lediglich auf die Pflichtmitgliedschaft in einem anderen (deutschen) Versorgungswerk. Wird die Beschwerdeführerin Pflichtmitglied der Ärztekammer in einem anderen Bundesland und auch deren Versorgungswerk, so schliesst dies die weitere Mitgliedschaft im Versorgungswerk aus (vgl. auch IRIS KEMLER, in: Ruland/Becker/Axer [Hrsg.], Sozialrechtshandbuch, 6. Aufl. 2018, S. 1133). Die Bestimmung bezieht sich indessen nicht auf die Möglichkeit der freiwilligen Weiterversicherung gemäss § 7 Abs. 1 Satz 2 SGB/D VI nach einem Umzug ins Ausland.

5.3. Keinem Zweifel unterliegt ausserdem, dass es sich beim Versorgungswerk, welches die Ärztekammer U. gemäss den Vorschriften des U. Kammergesetzes vom xx.yy.zzzz für die Heilberufe erlassen hat, um eine anerkannte Vorsorgeeinrichtung handelt. Zu beantworten ist damit die weitere Frage, ob die grundlegenden Erfordernisse des schweizerischen Rechts an die berufliche Vorsorge (vgl. dazu insbes. Art. 1 Abs. 3 BVG sowie Art. 1 - 1h der Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVV2; SR 831.441.1]: Kollektivität, Gleichbehandlung, Planmässigkeit, Versicherungsprinzip, Angemessenheit) eingehalten sind, wobei indessen angesichts der Vielfalt der in verschiedenen Ländern vorhandenen sozialen Sicherungssysteme keine vollständige Deckungsgleichheit verlangt werden kann (CARDINAUX, a.a.O., S. 496; ZÜGER/VON AH, a.a.O., N. 68 zu Art. 18).

5.3.1. Während das Versorgungswerk die Erfordernisse der Planmässigkeit und das Versicherungsprinzip (es handelt sich offensichtlich nicht um einen reinen Sparplan, sondern mit der Versicherung der Risiken Invalidität und Tod um eine echte Versicherung) zweifellos erfüllt, macht die ESTV der Sache nach geltend, die Grundsätze der Kollektivität und Gleichbehandlung seien verletzt. Zwar hätten Mitglieder, die ihre Mitgliedschaft freiwillig weiterführten, als regelmässigen Versorgungsbeitrag mindestens 1/10 des allgemeinen Versorgungsbeitrags zu entrichten (§ 27 Versorgungsstatut). Gleichzeitig könnten alle Mitglieder aber nach § 26 Abs. 1 Versorgungsstatut neben den regelmässigen Beiträgen einmal je Kalenderjahr einen zusätzlichen Versorgungsbeitrag zur Höherversorgung entrichten. Obwohl eine Begrenzung der Höhe dieser Beiträge vorgesehen sei, könnten die Mitglieder somit innerhalb des vorgegebenen Rahmens die Höhe der Beiträge frei wählen. Ein solches System komme aber einer à-la-carte-Lösung gleich, welche den schweizerischen vorsorgerechtlichen Grundsätzen widerspreche.

Zwar besteht in der freiwilligen Weiterversicherung des Versorgungswerks die Möglichkeit, verschieden hohe Beiträge zu leisten (vgl. auch zur Wahlfreiheit hinsichtlich der Höhe der Beiträge in der freiwilligen Rentenversicherung FUCHS/PREIS, a.a.O. S. 778). Sowohl für die unterschiedlich hohe Bemessung der Beiträge als auch für die daraus resultierenden unterschiedlich hohen Leistungen bestehen hingegen, wie die ESTV unter Verweis auf die einschlägigen Bestimmungen selbst darlegt, klare Vorgaben hinsichtlich der Mindest- und der Maximalhöhe der Beiträge, welche freiwillig Weiterversicherte leisten können, und werden die Versicherten insoweit sowohl hinsichtlich der Beiträge als auch der daraus ableitbaren Höhe der Leistungen gleich behandelt. Die entsprechenden Möglichkeiten stehen allen freiwillig Weiterversicherten offen und es werden nicht etwa bestimmte Versicherte besser behandelt oder hinsichtlich der Beitragszahlungen und/oder der Leistungen diskriminiert. Von einer à-la-carte-Lösung für einzelne Versicherte (Urteile 2C_745/2016, 2C_748/2016 vom 6. Februar 2017 E. 5.3 und 2A.554/2006 vom 7. März 2007 E. 5.3) kann nicht gesprochen werden. Mit Bezug auf die Grundsätze der Kollektivität und der Gleichbehandlung ist die freiwillige Weiterversicherung im Versorgungswerk daher mit einer schweizerischen Vorsorge als gleichwertig einzustufen.

5.3.2.

5.3.2.1. Damit eine Vorsorge als angemessen gelten kann, dürfen die Grenzen gemäss Art. 1 Abs. 2 und Abs. 3 BVV2 (Altersleistungen: maximal 70 % des letzten versicherbaren AHV-pflichtigen Lohns oder Einkommens vor der Pensionierung sowie bei Löhnen oberhalb des oberen Grenzbetrags gemäss Art. 8 Abs. 1 BVG 85 % des letzten versicherbaren Lohns oder Einkommens vor der Pensionierung; Beiträge: 25 % aller versicherbaren AHV-pflichtigen Löhne bzw. bei selbstständigem Erwerb 25 % des versicherbaren AHV-pflichtigen Einkommens) nicht überschritten werden. Bestehen An-

schlussverträge mit mehreren Vorsorgeeinrichtungen, so müssen die einzelnen Verträge so ausgestaltet sein, dass die genannten Grenzen für die Gesamtheit der Vorsorgeverhältnisse einer Person eingehalten sind (Art. 1a Abs. 1 BVV2). Diese Anforderungen hinsichtlich der Angemessenheit der Vorsorge müssen auch dann gelten, wenn ein Steuerpflichtiger wie die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Leistungen bei Alter, Invalidität und Tod neben der Unterstellung unter AHV und BVG im Ausland freiwillig weiterversichert ist (CARDINAUX, a.a.O., S. 307).

5.3.2.2. In der Anforderung der Angemessenheit liegt insbesondere auch keine von Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA verpönte Diskriminierung des EU-ausländischen Arbeitnehmers (vgl. dazu BGE 140 II 364 E. 5.1 S. 371 m.w.H.): Würde wie im vorliegenden Fall schon vor dem Aufenthalt in der Schweiz ein Vorsorgeverhältnis begründet und wird dieses in der Schweiz weiter geführt, so verlangen das FZA und die Vorschriften der VO Nr. 883/2004 zwar, dass der EU-ausländische Arbeitnehmer die von ihm an die ausländische Vorsorgeeinrichtung bezahlten Beiträge steuerlich zum Abzug bringen kann. Das bedeutet indessen nicht, dass der ausländische Arbeitnehmer deshalb gegenüber dem inländischen Arbeitnehmer zu privilegieren wäre, indem er Beiträge an eine Vorsorgeeinrichtung entrichtet und steuerlich zum Abzug bringen kann, welche zu Leistungen führen würden, die ein inländischer Arbeitnehmer im Rahmen der beruflichen Vorsorge durch steuerlich abzugsfähige Beiträge gar nicht aufbauen könnte.

5.3.2.3. Während davon ausgegangen werden kann, dass im Fall der Beschwerdeführerin mit Bezug auf ihre Mitgliedschaft in der betrieblichen Vorsorgeeinrichtung des Spitals die Leistungsziele gemäss Art. 1 Abs. 2 und 3 BVV 2 eingehalten werden, hat naturgemäss der Leistungsplan des Versorgungswerks, weil es sich dabei um eine ausländische Vorsorgeeinrichtung handelt, kein Prüfungsverfahren hinsichtlich seiner Angemessenheit durchlaufen (vgl. zum Prüfungsverfahren bei schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen WOLFGANG MAUTE/MARTIN STEINER/ADRIAN RUFENER/PETER LANG, Steuern und Versicherungen, 3. Aufl. 2010, S. 150 ff.). Insbesondere ist damit auch bisher nicht geprüft worden, ob die Leistungsziele gemäss Art. 1 Abs. 2 und 3 BVV2, die nach Art. 1a Abs. 1 BVV2 sinngemäss für die Gesamtheit der Vorsorgeverhältnisse gelten, eingehalten werden. Dies kann jedenfalls mit Blick auf die bisher von der Beschwerdeführerin an das Versorgungswerk geleisteten Beiträge von insgesamt EUR 66'567.80 angenommen werden. Kein anderes Ergebnis ergibt sich auch dann, wenn die Beschwerdeführerin in Zukunft im Rahmen ihrer freiwilligen Weiterversicherung im Versorgungswerk stets nur den minimalen Jahresbeitrag von 1/10 des allgemeinen Versorgungsbeitrags (§ 27 Versorgungsstatut) oder nur einen geringfügig höheren Beitrag leistet.

Anders könnte es sich allenfalls dann verhalten, wenn die Beschwerdeführerin in Zukunft neben der Entrichtung von 1/10 des allgemeinen Versorgungsbeitrags die Möglichkeit der Einzahlung eines zusätzlichen Versorgungsbeitrags zur Höherversorgung gemäss § 26 Versorgungsstatut stets konsequent ausschöpfen würde. Dies spielt aber für den hier allein zu fällenden Entscheid über die steuerliche Abzugsfähigkeit des in der Steuerperiode 2014 geleisteten Beitrags von EUR 4'048.44 bzw. CHF 4'858.00 keine Rolle, da sich in diesem Rahmen haltende Beiträge auch in Zukunft zusammen mit den projektierten Leistungen aus der betrieblichen Vorsorgeeinrichtung des Spitals nicht zu einer Überschreitung der Leistungsziele gemäss Art. 1 Abs. 2 und 3 BVV2 führen werden. Sollte die Beschwerdeführerin in Zukunft erheblich höhere Beiträge an das Versorgungswerk leisten, wird die Steuerbehörde zu prüfen haben, ob die Angemessenheit der Vorsorge noch eingehalten ist.

6.

6.1. Gesamthaft erweist sich die freiwillige Weiterversicherung der Beschwerdeführerin beim Versorgungswerk gemeinschaftsrechtlich gemäss Art. 14 Abs. 3 VO Nr. 882/2004 als zulässig und der Beschwerdeführerin kann allein deshalb nicht als Folge ihrer ausschliesslichen sozialversicherungsrechtlichen Unterstellung in der Schweiz der steuerliche Abzug gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG für die von ihr an das Versorgungswerk bezahlten Beiträge verweigert werden. Da das Versorgungswerk ausserdem mit einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung gleichwertig ist, muss der Beschwerdeführerin für die von ihr in der Steuerperiode 2014 an das Versorgungswerk entrichteten Beiträge der von ihr begehrte Abzug gewährt werden.

6.2. Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen und das angefochtene Urteil aufzuheben. Das macht eine Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im kantonalen Verfahren notwendig.

6.3. Bei diesem Verfahrensausgang wird der Kanton kosten- und entschädigungspflichtig (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 sowie Art. 68 Abs. 1 und Abs. 2 BGG).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, vom 24. Januar 2018 wird aufgehoben und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft wird angewiesen, den für die Steuerperiode 2014 geltend gemachten Betrag von CHF 4'858.– zum Abzug zuzulassen.

2. ...

3. ...

4. ...

5. ...