



Fall-Nr.: I/1-2010/240
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 20.10.2011
Entscheiddatum: 20.10.2011

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.10.2011

Art. 33 Abs. 1 lit b DBG (SR 642.11). Der Abzug von 40 Prozent gilt auch für bezahlte Leibrenten, deren Verpflichtung vor dem Jahr 2001 eingegangen wurde. Die vor 2001 eingegangene Leibrentenverpflichtung bildet einen Dauersachverhalt, der in jeder Steuerperiode neu beurteilt werden kann. Übergangsbestimmungen enthält das Gesetz nicht. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben und das Doppelbesteuerungsverbot rechtfertigen einen vollen Abzug der Leistungen nicht (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 20. Oktober 2011, I/1-2010/240).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglied Fritz Buchschacher und hauptamtlicher Richter Ralph Steppacher; Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

X U und Y V U, Beschwerdeführer,

vertreten durch lic.iur. Jörg Frei, Rechtsanwalt, Pestalozzistrasse 2, Zentrum St. Leonhard, 9000 St. Gallen,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2009)



Sachverhalt:

A.- X U und Y V U, wohnhaft in W, waren 2009 beide für die Beratungsstelle 2. Säule AG in B tätig. Mit Mietvertrag vom 26. April 2005 mietete X U eine 1-Zimmer-Wohnung an der H-Allee in B. Der Mietvertrag führt Küche sowie Dusche/WC als Nebenräume auf.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 3. Februar 1988 erwarb X U Miteigentum zu 2/3 am Grundstück Nr. 001 in W. Im Umfang von Fr. 402'696.-- entrichtete er den Kaufpreis als monatliche, lebenslängliche Leibrente von Fr. 3'000.-- zu Gunsten des Verkäufers und dessen Ehegattin. Entsprechend diesem Vertrag bezahlte er 2009 Fr. 36'000.-- an die überlebende Ehegattin des Verkäufers.

B.- X U und Y V U deklarierten 2009 ein steuerbares Einkommen von Fr. 177'154.--. Die Veranlagungsbehörde liess unter anderem von den geltend gemachten Fr. 6'400.-- für Mehrkosten der Verpflegung bei Wochenaufenthalt aufgrund des Vorhandenseins einer Küche nur den Betrag von Fr. 3'200.-- und vom Betrag von Fr. 36'000.-- für die bezahlte Leibrente nur 40% bzw. Fr. 14'400.-- zum Abzug zu. X U und Y V U wurden mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 192'300.-- veranlagt. Mit Eingabe 2. November 2010 erhoben sie gegen diese Veranlagung Einsprache, welche mit Einsprache-Entscheid vom 22. November 2010 teilweise gutgeheissen wurde. Die Beschwerdeführer wurden mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 187'600.-- veranlagt; an der Beurteilung der Abzüge für Mehrkosten der Verpflegung bei Wochenaufenthalt sowie für die bezahlte Leibrente wurde jedoch festgehalten.

C.- Mit Eingabe vom 17. Dezember 2010 erhoben X U und Y V U durch ihren Rechtsvertreter summarisch begründete Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit den Anträgen, der angefochtene Einsprache-Entscheid sei aufzuheben und für das Steuerjahr 2009 sei das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführer auf Fr. 162'800.-- festzusetzen, eventualiter sei der angefochtene Einsprache-Entscheid aufzuheben und zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz. Nach Aufforderung zur Verbesserung vom 21. Dezember 2010 mit Fristverlängerung vom 21. Januar 2011 reichten die Beschwerdeführer durch ihren



Rechtsvertreter mit Eingabe vom 15. Februar 2011 die verbesserte Beschwerde mit gleichen Anträgen ein. Mit Vernehmlassung vom 21. März 2011 beantragte die Vorinstanz die teilweise Gutheissung der Beschwerde, mit Kostenfolge für die Beschwerdeführer. Die vorinstanzlichen Akten wurden dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführer am 9. Mai 2011 übermittelt, die Frist zur Stellungnahme am 1. Juni 2011 erstreckt. Die Beschwerdeführer nahmen durch ihren Rechtsvertreter am 28. Juni 2011 Stellung zur Vernehmlassung. Die Beschwerdebeteiligte liess sich nicht vernehmen. Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 17. Dezember 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden und erfüllt zusammen mit der Verbesserung vom 15. Februar 2011 in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Mit Vernehmlassung vom 21. März 2011 beantragte die Vorinstanz die Gutheissung der Beschwerde bezüglich des Abzugs für Mehrkosten der Verpflegung bei Wochenaufenthalt. Dies entspricht im Ergebnis der Rechtsprechung der Verwaltungsrekurskommission (vgl. VRKE I/1 2011/6 vom 18. August 2011). Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt gutzuheissen und der Abzug für Mehrkosten der Verpflegung bei Wochenaufenthalt im Umfang von Fr. 6'400.-- statt Fr. 3'200.-- zu berücksichtigen.

3.- Streitig ist im vorliegenden Fall ausschliesslich die Höhe des Abzugs für bezahlte Leibrenten. Die bezahlte Gesamtsumme von Fr. 36'000.-- ist unbestritten.



Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG werden von den Einkünften 40 Prozent der bezahlten Leibrenten abgezogen. Diese Fassung wurde durch das Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm 1998 eingeführt und ist seit 1. Januar 2001 in Kraft. Unter altem Recht war der Abzug der vollen Rentenleistung möglich, sobald der Gesamtbetrag der erbrachten Zahlungen den Wert der erhaltenen Gegenleistung überstieg (sog. Stammschuldmodell, vgl. Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl. 2008, N 14 zu Art. 33 DBG).

a) Die Beschwerdeführer bringen im Wesentlichen vor, dass die Leibrente mit Kaufvertrag vom 3. Februar 1988, somit unter altem Recht, vereinbart worden sei. Deshalb sei auch die Rentenzahlung nach altem Recht abziehbar, andernfalls eine unzulässige echte Rückwirkung vorliege. Der Gesamtbetrag der erbrachten Zahlungen übersteige seit 2000 den Wert der erhaltenen Gegenleistung und sie seien daher seit damals auch vollumfänglich zum Abzug zugelassen worden. Es würde dem Doppelbesteuerungsverbot und dem Korrespondenzprinzip widersprechen, wenn die Renten nun erneut besteuert würden. Sollte von einer unechten Rückwirkung ausgegangen werden, so ergäbe sich ein Anspruch auf Abzug der Leibrenten aus dem Vertrauensschutz. Im Vertrauen auf den Bestand des damaligen Steuergesetzes hätten die Beschwerdeführer nicht wieder rückgängig zu machende Dispositionen getroffen. Sie seien an den Kaufvertrag gebunden und könnten diesen nicht rückgängig machen.

Im Einsprache-Entscheid vom 22. November 2010 sowie der Vernehmlassung vom 21. März 2011 führt die Vorinstanz aus, dass Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG die Leibrenten nur zu 40% zum Abzug zulasse. Der Kaufvertrag sei zwar vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung abgeschlossen worden, dennoch handle es sich um eine unechte Rückwirkung, denn die Zahlungen der Leibrente würden einen Dauersachverhalt darstellen. Der Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung sei nicht massgebend. Die neue Bestimmung würde nicht einen bis anhin nicht besteuerten Vorgang neu einer Steuer unterwerfen, sondern nur die Modalitäten einer bisherigen Steuer anpassen.

b) Das Stabilisierungsprogramm 1998 senkte die steuerbare Zinskomponente von erhaltenen Leibrenten von 60% auf 40% (Botschaft zum Stabilisierungsprogramm 1998 vom 28. September 1998, BBl 1999, S. 4 ff. [nachfolgend: Botschaft 1999], S. 97). Dies



stützte darauf ab, dass sich Leibrenten aus einer steuerfreien Kapitalrückzahlungs- und einer steuerbaren Zinskomponente zusammensetzen. An der pauschalen Festsetzung wurde aus Gründen der Praktikabilität festgehalten, da Leibrenten nicht nur bei Versicherungsgesellschaften, sondern auch unter Privaten erworben werden können (Botschaft 1999, S. 97). Der in Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG festgesetzte, anteilige Abzug wurde spiegelbildlich zur Besteuerung der Leibrenten beim Empfänger verstanden, so dass gleichviel abgezogen werden konnte, wie beim Empfänger besteuert wurde (Botschaft 1999, S. 98). Dies bedeutete eine klare Absage an das bisherige Stammschuldmodell. Auf eine Übergangsregelung wurde aus Praktikabilitätsgründen bewusst verzichtet. Somit war der neue Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG ab seinem Inkrafttreten auf alle privaten Rentenschuldner anwendbar, auch auf diejenigen, deren Verpflichtung noch unter dem alten Recht begründet wurde. Somit ist der Abzug zu 40% anwendbar auch für denjenigen, der seine Stammschuld abgetragen hat und deshalb die geleistete Rente vollumfänglich in Abzug bringen könnte (H.-J. Neuhaus, Die steuerlichen Massnahmen im Stabilisierungsprogramm 1998, in: ASA 68, S. 295; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 47 zu Art. 33 DBG).

Die Beschwerdeführer können somit grundsätzlich nur 40% der 2009 ausgerichteten Leibrente in Abzug bringen. Das Fehlen einer Übergangsregelung wird als problematisch erachtet und kann dazu führen, dass in Fällen wie dem vorliegenden die bezahlten Leibrenten auch nach Abgeltung der Stammschuld nur begrenzt abzugsfähig sind (Zigerlig/Jud, a.a.O., N 15 zu Art. 33 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 47 zu Art. 33 DBG). Dennoch wurde bewusst keine Übergangsregelung vorgesehen, womit der Abzug im Umfang von 40% ab seinem Inkrafttreten 2001 für alle Rentenleistenden einschliesslich des Beschwerdeführers gilt.

c) Die Beschwerdeführer bringen vor, die Anwendung von Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG auf die Rentenleistungen stelle einen Fall der unzulässigen echten Rückwirkung dar. Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N 329; BGE 101 Ia 82, E. 2). Die echte Rückwirkung ist nur unter strengen Voraussetzungen zulässig, es sei denn, es handle sich um einen begünstigenden Erlass (BGE 95 I 6, E. 3). Eine unechte



Rückwirkung liegt hingegen vor einerseits bei der Anwendung neuen Rechts auf zeitlich offene Dauersachverhalte und andererseits, wenn das neue Recht in einzelnen Belangen auf Sachverhalte abstellt, die bereits vor Inkrafttreten vorlagen (sog. Rückanknüpfung, Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 337, 341; BGE 114 V 140, E. 2.a). Die unechte Rückwirkung ist grundsätzlich zulässig, sofern ihr nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen (BGE 110 V 252, E. 3a; BGE 122 II 113, E. 3b/dd; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 162).

Die Anwendung von Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG auf die Leibrenten, welche im Jahr 2009 vom Beschwerdeführer ausgerichtet wurden und auf dem Vertrag vom 3. Februar 1988 basieren, ist ein Fall der unechten Rückwirkung auf einen Dauersachverhalt. Die Steuer stellt auf die Zahlungen unter der Leibrentenverpflichtung ab, welche seit Vertragsabschluss bis ins Jahr 2009 andauerte und somit nicht vor Inkrafttreten des neuen Rechts abgeschlossen war. Damit ist kein Fall einer unzulässigen echten Rückwirkung gegeben.

d) Die Beschwerdeführer bringen vor, aufgrund des Vertrauensschutzes sei die unechte Rückwirkung unzulässig. Der Grundsatz von Treu und Glauben verleiht dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 122 II 113, E. 3b/cc). Vorausgesetzt wird eine Vertrauensgrundlage, d.h. ein Verhalten eines staatlichen Organs, welches bei den betroffenen Privaten bestimmte Erwartungen auslöst (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 631). Das Prinzip des Vertrauensschutzes bindet auch den Gesetzgeber, gewährt aber grundsätzlich keinen Schutz gegen eine Änderung der Rechtsordnung (BGE 123 II 385, E. 10). Ausnahmen gelten namentlich, wenn in wohlerworbene Rechte eingegriffen wird oder sich der Gesetzgeber über frühere eigene Zusicherungen hinwegsetzt, welche den Privaten zu nicht wieder rückgängig zu machenden Dispositionen veranlasst haben (BGE 122 II 113, E. 3b/cc).

Beim DBG handelt es sich um ein Gesetz, einen generell-abstrakten Erlass, in dessen Weitergeltung grundsätzlich kein vom Grundsatz von Treu und Glauben geschütztes Vertrauen gesetzt werden kann. Eine Verletzung des Vertrauensprinzips durch die Änderung von Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG verneint auch P. Locher (Kommentar zum DBG,



I. Teil, Therwil 2001, N 28 zu Art. 33 DBG). Auch haben die Beschwerdeführer nicht geltend gemacht, dass ihnen bei Abschluss des Kaufvertrages vom 3. Februar 1988 seitens der Steuerbehörden eine Zusicherung in die künftige, unabänderliche Abzugsfähigkeit der Leibrente gemacht worden sei. Im Übrigen wäre eine solche Zusicherung über einen Zeitraum von 20 Jahren kaum als genügende Grundlage zu erachten, ist doch die Steuerbehörde nicht Gesetzgeber und somit nicht zuständiges Organ für eine solche Zusicherung.

Die Duldung des vollumfänglichen Abzugs in den Jahren 2001 bis 2008 stellt ebenso wenig eine Vertrauensgrundlage dar. Die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Verfügungen entfalten grundsätzlich keine Verbindlichkeit für spätere Veranlagungen. Die Steuerbehörde kann vielmehr im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen (VRKE I/ 1 2010/67 vom 17. Februar 2011, in: www.gerichte.sg.ch, E. 3c; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 6 zu Art. 131 DBG). Auch haben die Beschwerdeführer nicht geltend gemacht, im Vertrauen auf die bisherigen Veranlagungen nicht rückgängig zu machende Dispositionen getroffen zu haben. Solche sind aus den Akten auch nicht ersichtlich. Gesamthaft ergibt sich somit aus dem Vertrauensschutz kein Anspruch auf vollen Abzug der geleisteten Leibrenten entgegen der klaren Bestimmung von Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG.

e) Die Beschwerdeführer machen geltend, durch den reduzierten Abzug der geleisteten Leibrenten würden das Doppelbesteuerungsverbot und das Korrespondenzprinzip verletzt. Ein Verstoss gegen das Doppelbesteuerungsverbot liegt vor, "wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung)" (BGE 137 I 145, E. 2.2). Verlangt werden Identität des Steuersubjekts, des Steuerobjekts, der Steuerperiode und der Steuerart (Vallender/Wiederkehr, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender, Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 2. Aufl. 2008, N. 62 zu Art. 127 der Schweizerischen Bundesverfassung [SR 101; abgekürzt: BV]). Das



Doppelbesteuerungsverbot ist somit im vorliegenden Fall nicht tangiert, da nicht die selben Leistungen des Beschwerdeführers unter der Leibrentenverpflichtung in der selben Steuerperiode doppelt besteuert werden.

Dem Korrespondenzprinzip wird durch den anteiligen Abzug der Leibrente entsprechend der korrespondierenden Besteuerung der Leibrente beim Empfänger im selben Umfang Rechnung getragen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 39 zu Art. 33 DBG). Somit stehen weder das Doppelbesteuerungsverbot noch das Korrespondenzprinzip einem Abzug der bezahlten Leibrenten zu nur 40% entsprechend der gesetzlichen Regelung entgegen.

f) Zusammenfassend entspricht die Reduktion des Abzugs für bezahlte Leibrenten der Beschwerdeführer auf 40%, d.h. von Fr. 36'000.-- auf Fr. 14'400.--, den gesetzlichen Bestimmungen, welche keine Übergangsregelung für unter altem Recht begründete Verpflichtungen vorsehen. Es liegt ein Fall der unechten Rückwirkung vor, welche den aus dem Prinzip von Treu und Glauben abgeleiteten Vertrauensschutz nicht verletzt. Das Doppelbesteuerungsverbot wird dadurch nicht tangiert und das Korrespondenzprinzip aufrecht erhalten. Abgesehen davon wäre die Regelung für den Rechtsanwender trotz einer allfälligen verfassungsrechtlichen Fragwürdigkeit gemäss Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101) massgebend, da der Gesetzgeber bewusst auf eine Übergangsregelung verzichtet hat. Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

4.- Gesamthaft ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, der Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 22. November 2010 aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführer um Fr. 3'200.-- von Fr. 187'600.-- auf Fr. 184'400.-- zu reduzieren.

5.- Wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen (Art. 140 Abs. 1 DBG). Dem obsiegenden Beschwerdeführer werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre (Art. 140 Abs. 2 DBG). Die Vorinstanz macht geltend, dass sie den Abzug für Mehrkosten der Verpflegung bei Wochenaufenthalt vollumfänglich berücksichtigt hätte, wenn die



St.Galler Gerichte

Beschwerdeführer die im Beschwerdeverfahren vorgebrachten Beweise, Fotos der Kochgelegenheit, bereits im Einspracheverfahren eingereicht hätten. Eine Änderung der Praxis der Veranlagungsbehörden, welche den Abzug für Mehrkosten der Verpflegung bei Wochenaufenthalt bei Vorliegen einer Kochgelegenheit reduziert, ist frühestens für das Jahr 2010 zu prüfen. Für das Jahr 2009 haben sich die Veranlagungsbehörden an die Weisungen im Steuerbuch und die Wegleitung für Steuerpflichtige zu halten, welche eine Reduktion nur bei Verbilligung durch den Arbeitgeber vorsehen (vgl. VRKE I/1 2011/6 vom 18. August 2011). Die Vorinstanz hätte somit den Abzug für Mehrkosten der Verpflegung bei Wochenaufenthalt unabhängig vom Vorliegen einer Kochgelegenheit vollumfänglich berücksichtigen müssen. Die dadurch verursachten Kosten sind ihr somit aufzuerlegen.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens zu drei Vierteln von den Beschwerdeführern zu tragen; ein Viertel trägt der Staat (Art. 144 Abs. 1 und 2 DBG). Eine Entscheidegebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramts vom 22. November 2010 aufgehoben.
2. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 184'400.-- veranlagt.
3. Die Beschwerdeführer bezahlen die Kosten des Verfahrens von Fr. 800.-- zu drei Vierteln unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--; ein Viertel der Kosten trägt der Staat.