



Fall-Nr.: I/1-2009/170
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 09.09.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 09.09.2010

Art. 27 Abs. 1 und Art. 32 DBG (SR 642.11). Ausgaben für Steuerberatung können weder von den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit noch vom Ertrag aus beweglichem Vermögen abgezogen werden (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 9. September 2010, I/1-2009/170).

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

In Sachen

A.u.B. X.-Y., Beschwerdeführer,

vertreten durch Philipp Hangartner, Hangartner Treuhand und Unternehmensberatung,
Tiefenackerstrasse 57, 9450 Altstätten,

gegen

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

und

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

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2006)



Sachverhalt:

A.- A.u.B. X.-Y. leben im eigenen Haus in M. A.X. ist Rentner. Daneben ist er – wie auch die Ehefrau – bei der X. + Co. AG, S., unselbständig erwerbstätig. Zudem ist er zu 2/3 Miteigentümer des Mehrfamilienhauses R.-Strasse 00 und Alleineigentümer der Mehrfamilienhäuser R.-Strasse 01 und S.-Strasse 0 in S. Die Liegenschaft an der S.-Strasse dient unter anderem der X. + Co. AG, welche die Grundstücke im Auftragsverhältnis verwaltet, als Firmensitz.

B.- Für 2006 deklarierten A.u.B. X.-Y. ein steuerbares Einkommen von Fr. 164'945.--. Bei den Liegenschaften standen den Einkünften aus Mietzinsen samt Nebenkosten und dem Eigenmietwert des selbst genutzten Grundstücks von zusammen Fr. 367'515.-- Schuldzinsen von Fr. 28'065.-- und Unterhalts- und Verwaltungskosten von Fr. 202'630.--, darin enthalten Verwaltungskosten von Fr. 36'000.--, gegenüber. Bei den übrigen Abzügen machten die Steuerpflichtigen sodann Kosten für Steuerberatung von Fr. 14'799.-- geltend. Die Veranlagungsbehörde liess diese Kosten nicht zum Abzug zu und legte am 31. März 2009 das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2006 auf Fr. 173'500.-- fest. Die gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 2. September 2009 ab.

C.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhoben A.u.B. X.-Y. durch ihren Vertreter mit Eingabe vom 28. September 2009 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, unter Kosten- und Entschädigungsfolge seien die Aufwendungen für Beratung in Angelegenheiten Steuern/AHV/selbständiger Erwerb als steuermindernde Abzüge zu betrachten. Eventualiter seien sie zu aktivieren und innert 5 Jahren abzuschreiben. Sollten neue Berechnungen oder Begründungen, die üblicherweise Aufgabe der Veranlagungsbehörden sind, notwendig sein, sei die Angelegenheit an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 2. November 2009, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme. Die Beschwerdeführer reichten am 4. November 2009 die Veranlagungsberechnung für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 zu den Akten und nahmen am 31. Dezember 2009 (Postaufgabe) Stellung zur



St.Galler Gerichte

Vernehmlassung der Vorinstanz. Diese verwies dazu am 18. Januar 2010 auf ihre Eingabe vom 2. November 2009.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, 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 28. September 2009 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 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.- Vorinstanz und Beschwerdeführer sind sich einzig nicht einig, ob im Jahr 2006 getätigte Ausgaben für Steuerberatungen von Fr. 14'799.05 zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens des Steuerjahres 2006 von den Einkünften abgezogen werden dürfen.

a) Im angefochtenen Einsprache-Entscheid begründet die Vorinstanz die Aufrechnung damit, dass nicht sämtliche mit der Erzielung von Einkünften in irgendeiner Beziehung stehenden Aufwendungen abziehbar seien. Die Abziehbarkeit setze einen qualifizierten Zusammenhang zwischen den Ausgaben und den erzielten Einkünften voraus. Als Gewinnungskosten gälten die unmittelbar zur Erzielung des Einkommens getätigten und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehenden Aufwendungen. Die Kosten für Steuerberatungen zählten zu den grundsätzlich nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten. Auch bei den Verfahren mit der Sozialversicherungsanstalt über AHV-Beiträge sei "kein direkter Zusammenhang zwischen der Notwendigkeit dieser Auslagen und der Einkommenserzielung" nachgewiesen.



St.Galler Gerichte

In der Beschwerde wird geltend gemacht, entgegen eines – noch nicht rechtskräftigen – Entscheides des Versicherungsgerichts gingen die Sozialversicherungsanstalt und die Steuerbehörden davon aus, der Beschwerdeführer übe mit der Verwaltung seiner Liegenschaften eine selbständige Erwerbstätigkeit aus. Zum Unternehmensaufwand gehörten auch Beratungs-, Gründungs- und Prozesskosten. Weil der Aufwand für die Steuererklärung betraglich unbedeutend und die Beratung in keiner Verbindung mit der Höhe der zu bezahlenden Steuern stehe, seien die Ausgaben nicht in Geschäftsaufwand und private Kosten für die Steuerdeklaration aufzuteilen. Bei der Beratung gehe es um die Frage, ob die Mieterträge AHV-pflichtig seien. AHV-Beiträge seien zu 100% Geschäftsaufwand. Gehörten die Liegenschaften ins Privatvermögen, seien keine AHV-Beiträge geschuldet. Somit seien auch diesbezügliche Beratungskosten Geschäftsaufwand. Da die Steuern gleich hoch seien, egal ob es sich bei den Liegenschaften um Geschäfts- oder Privatvermögen handle, seien die Beratungskosten aus privater Sicht ohne Nutzen.

Die Vorinstanz bringt dagegen vor, selbst bei der Annahme von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen stehe erst bei Prozessende definitiv fest, ob ein Geldabfluss stattgefunden habe. Da zum Entscheid des Versicherungsgerichts vom 28. November 2008, wonach es sich bei den Liegenschaftserträgen nicht um Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit handle, eine Beschwerde beim Bundesgericht hängig sei, habe im Jahr 2006 kein definitiver Geldabfluss stattgefunden. Obsiege der Beschwerdeführer beim Bundesgericht, würden ihm die geltend gemachten Kosten entschädigt. Nur wenn er unterliege, stehe im Zeitpunkt des Urteils fest, dass diese Kosten unwiderruflich entstanden seien. Schliesslich sei die persönliche Bezahlung der auf die X. + Co. AG lautenden Rechnungen durch den Beschwerdeführer nach wie vor nicht nachgewiesen.

b) aa) Den Aufwendungen von Fr. 14'799.05 liegen 3 Rechnungen (act. 2/4) zugrunde, nämlich 2 Rechnungen der K.F. für "steuerliche Dienstleistungen ... in Sachen Steuerplanung" vom 10. Februar 2006 über Fr. 3'442.20 (November 2005 bis Januar 2006, Posteingahlung am 23. Februar 2006) und vom 29. September 2006 über Fr. 4'680.60 (August bis September 2006, Posteingahlung am 5. Oktober 2006) sowie eine Rechnung der S. AG für "Steuerberatung gemäss beiliegendem Dienstleistungsrapport" vom 10. März 2006 über Fr. 6'675.25 (1. Dezember 2005 bis



28. Februar 2006, Posteingahlung am 18. April 2006). Die Akten lassen den Schluss zu, dass die in Rechnung gestellten Kosten für Steuerberatung im Zusammenhang mit der Klärung der Frage, ob der Gewinn aus den Liegenschaften als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit oder als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zu behandeln und dementsprechend AHV-pflichtig sind oder nicht. Die S. AG, welcher die Einsprache-Entscheidung vom 19. August 2005 betreffend die Veranlagungen des Steuerjahrs 2001 zugestellt wurden (vgl. act. 7-A/9), vertrat die Beschwerdeführer im Jahr 2006 in entsprechenden Verfahren vor der Verwaltungsrekurskommission (vgl. VRKE I/1-2005/164 und 165 vom 17. August 2006), die K.F. im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht (vgl. VerwGE B 2006/167 vom 9. Mai 2007). Dafür, dass sich insbesondere die K.F. auch um weitere Steuerbelange der Beschwerdeführer kümmerte, bestehen keine Anhaltspunkte in den Akten. Auf der am 28. März 2008 ausgefüllten Steuererklärung 2006 wird für Rückfragen die G. Treuhand AG angeführt.

bb) Sämtliche Rechnungen richten sich an die X. + Co. AG, welche die Liegenschaften im Auftragsverhältnis verwaltet (vgl. act. 7-III/1.3, 6; Beschwerde vom 7. Dezember 2007 an das Versicherungsgericht des Kantons St. Gallen, S. 3). Wie die Rechnungen in der Gesellschaft buchhalterisch behandelt wurden, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Mit den Details zum Konto 4450 (act. 15/1) ist lediglich belegt, dass die Auslagen nicht als "div. Verwaltungskosten" verbucht wurden. Die Aufstellungen über die für die Liegenschaften des Beschwerdeführers in den Jahren 2006 angefallenen Unterhalts- und Verwaltungskosten (act. 7-I/1.2, 2-4) enthalten pauschale Aufwendungen für die – von der X. + Co. AG im Auftragsverhältnis erbrachte – "Verwaltung" von insgesamt Fr. 36'000.-- (je Fr. 12'000.-- für die Mehrfamilienhäuser R.-Strasse 00 und 01 sowie S.-Strasse 0). Dass mit diesen Pauschalbeträgen auch der bei der X. + Co. AG in Rechnung gestellte Aufwand für die Steuerberatungen abgegolten wurde, lässt sich anhand der vorliegenden Akten nicht ausschliessen, weil die Rechnungen bei der X. + Co. AG möglicherweise einem anderen Aufwandkonto belastet wurden, welchem die Erträge für die Liegenschaftenverwaltung von Fr. 36'000.-- gegenüberstehen. Damit hat der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen, dass die Aufwendungen von ihm selbst bezahlt wurden.



cc) Bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit werden gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Nicht abziehbar sind gemäss Art. 34 lit. a DBG insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand.

Unter Gewinnungskosten sind Aufwendungen zu verstehen, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens gemacht werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.252/2002 vom 4. November 2002, E. 2.1). Dabei genügt es nach der Praxis, dass die Kosten wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst worden sind (so genannter kausaler Gewinnungskostenbegriff; BGE 124 II 29 E. 3a). Darunter können auch Kosten eines Prozesses fallen, der angestrengt wird, um einen Einkommensanspruch durchzusetzen. Erforderlich ist ein direkter Zusammenhang des Anwaltsaufwands mit der Einkommenserzielung, was allgemeine Rechtsberatung sowie Mandate, die ausserhalb der streitigen Einkommensquelle stehen, ausschliesst (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_266/2008 vom 16. Dezember 2008, E. 5.3). Die Auslagen für private Verfahren zählen – wie grundsätzlich auch jene für Strafprozesse (ausser allenfalls solche im Bereich besonderer Berufsrisiken) – nicht zu den Gewinnungskosten; sie betreffen primär die Person des Steuerpflichtigen und nicht (oder nur mittelbar) dessen Berufstätigkeit (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.90/2001 vom 25. Januar 2002, E. 6.1 mit Hinweisen; SGE 2006 Nr. 10 mit Hinweisen). Prozesskosten können jedenfalls dann nicht berücksichtigt werden, wenn sie das Privatvermögen des Unternehmers betreffen. Dies gilt ebenso für Kosten einer erbrechtlichen Streitigkeit, auch wenn diese Betriebsvermögen zum Gegenstand hat (vgl. P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 41 zu Art. 27 DBG mit Hinweisen).

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Auffassung fallen die auf den Erwerbseinkünften zu entrichtenden AHV-Beiträge nicht unter die Gewinnungskosten. Das Entgelt für die vom selbständig Erwerbenden geleistete Arbeit stellt Bestandteil des steuerbaren Geschäftsertrags dar. Ein im Geschäftsabschluss enthaltener Eigenlohn oder verbuchte Salärzahlungen an Teilhaber eines Personenunternehmens sind deshalb für die Gewinnermittlung zum ausgewiesenen Ergebnis hinzuzurechnen.



Die persönlichen AHV-Beiträge des selbständig Erwerbenden sind folglich nach Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG steuersystematisch als allgemeiner Abzug – und nicht als Gewinnungskosten – zu berücksichtigen. Sie stellen, auch wenn sie häufig so behandelt werden, keine Gewinnungskosten dar. Eine Auseinandersetzung über die Frage, ob Einkünfte AHV-pflichtig sind oder nicht, beschlägt den Bereich der persönlichen Altersvorsorge. Die darüber geführten Verfahren sind damit dem privaten Bereich zuzuordnen und die dafür entstandenen Kosten können nicht als geschäftsmässig begründete Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften in Abzug gebracht werden.

c) In der Beschwerde wird beantragt, die Ausgaben für die Beratung als Gründungskosten zu behandeln. Der Begriff der Gründungskosten wird in Art. 664 des Schweizerischen Obligationenrechts (SR 220, abgekürzt: OR) verwendet, der Teil der Bewertungsvorschriften im Abschnitt über den Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft ist. Er sieht vor, dass diese Kosten bilanziert, d.h. aktiviert, und innerhalb von fünf Jahren abgeschrieben werden dürfen. Die handelsrechtskonforme Behandlung der Gründungskosten in der Handelsbilanz ist grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgeblich (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 6 zu Art. 58 DBG). Bei den Einkünften aus der selbständigen Erwerbstätigkeit ist anhand der Generalklausel der Abzugsfähigkeit der "geschäfts- oder berufsmässig begründeten" Kosten zu prüfen, inwieweit mit der Errichtung einer Personengesellschaft oder der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit verbundene Kosten darunter fallen. Da beim Beschwerdeführer mangels Errichtung einer Gesellschaft keine Gründungskosten angefallen sind und im Rahmen der Prüfung, ob in den Auslagen für die Steuerberatung Gewinnungskosten zu erblicken sind, festgestellt wurde, dass sie als Lebenshaltungskosten nicht abzugsfähig sind, ist auch deren Aktivierung und sukzessive Abschreibung ausgeschlossen. Auch insoweit erweist sich die Beschwerde deshalb als unbegründet.

d) aa) Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, wenn die Aufwendungen nicht als Gewinnungskosten für die selbständige Erwerbstätigkeit zum Abzug zugelassen würden, müssten sie als Vermögensverwaltungskosten oder als Kosten des Liegenschaftsunterhalts berücksichtigt werden.



bb) Art. 32 DBG regelt den Abzug von Gewinnungskosten beim Privatvermögen. Abzugsfähig sind die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens auf beweglichem Privatvermögen notwendigen Gewinnungskosten. Notwendig heisst dabei nicht im Sinn einer Überprüfung, ob sinnvoll oder nicht. Vielmehr geht es um die zeitliche oder wirtschaftliche Konnexität der Aufwendungen, welche erfüllt sein muss, um überhaupt ein steuerbares Einkommen zu erzielen (vgl. B. Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, N 1 zu Art. 32 DBG). Gewinnungskosten dienen nur der Erhaltung des Vermögensobjekts als solchem und damit seines Werts. Auslagen wie Anwaltskosten, die ein Steuerpflichtiger aufwendet, um zu verhindern, dass er als erbunwürdig erklärt wird, Kosten bei Verlust und Kraftloserklärung von Wertpapieren oder der Sperrung ausländischer Vermögenswerte, sind deshalb nicht abzugsfähig (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 11 zu Art. 32 DBG). Beim beweglichen Privatvermögen sind abzugsfähig die Kosten für die Vermögensverwaltung von Behörden und Willensvollstreckern, jedoch bloss im Sinn der Verwahrung und Verwaltung von Vermögenswerten. Abzugsfähig sind die Kosten für Gerichte und Anwälte für die Sicherung oder Einforderung von beweglichem Vermögen und Vermögenserträgen, nicht aber die Kosten für Finanz- und Anlageberatung oder rechtliche Beratung. Die Kosten für die Finanz-, Anlage-, Erbschafts-, Vorsorge- und Steuerberatung, für Prozesse und für die Steuererklärung sind nicht abzugsfähig (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 18 ff. zu Art. 32 DBG).

Bei Liegenschaften des Privatvermögens können nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Sie müssen aus einer allgemeinen, branchenüblichen Betrachtungsweise grundsätzlich geeignet sein, den Nutzungswert eines Liegenschaftsgutes erhalten zu können (vgl. Zwahlen, a.a.O., N 9 zu Art. 32 DBG). Zu den Verwaltungskosten für Dritte gehören die Aufwendungen, die durch echte Fremdverwaltung von Drittpersonen entstehen. Auslagen für Vermietung, Erhebung der Mietzinse, Betreibungen, Ausweisungen und Prozesse mit Mietern aus dem Mietverhältnis gehören dazu. Auch die Prozesse zur Sicherung des Grundeigentums resp. der Nutzung gehören in diese Kategorie von abzugsfähigen Unterhaltskosten (vgl. Zwahlen, a.a.O., N 23 zu Art. 32 DBG). Abzugsfähig sind dementsprechend Kosten für rechtliche Massnahmen zur Werterhaltung des



Grundstücks (wie Anwaltskosten, um die wertmindernde Umzonung zu verhindern oder für Baueinsparungen, welche den Zweck haben, den Wert der eigenen Parzelle zu erhalten). Prozess- und Anwaltskosten sind allgemein als Unterhaltskosten abzugsfähig, sofern sie der Erhaltung des bisherigen Rechtszustands dienen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 108 zu Art. 32 DBG). Kein Unterhalt sind demgegenüber Auslagen zur rechtlichen Verbesserung eines Grundstücks (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 115 zu Art. 32 DBG).

cc) Wie bereits dargelegt, diene die Steuerberatung, für die im Jahr 2006 Kosten in der Höhe von Fr. 14'799.-- bezahlt worden sind, in erster Linie der Klärung der Frage, ob es sich bei den Liegenschaften um Geschäfts- oder Privatvermögen handelt und ob die daraus erzielten Einkünfte dementsprechend als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aber aus unbeweglichem Vermögen zu behandeln sind. Die Beurteilung dieser Frage hat Auswirkungen weder auf den Wert der Liegenschaften noch auf die Höhe der daraus erzielbaren Erträge.

e) Zusammenfassend ergibt sich damit, dass die Beschwerde abzuweisen ist.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Kosten des Verfahrens von Fr. 800.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.