



Fall-Nr.: I/1-2010/213
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 13.09.2011
Entscheiddatum: 13.09.2011

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 13.09.2011

Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG (SR 642.11). Die AHV-Beiträge von Nichterwerbstätigen werden im Zeitpunkt der Rechnungstellung zum Abzug zugelassen. Eine verzögerte Abrechnung der Sozialversicherungsbehörde rechtfertigt keine Abweichung vom Periodizitätsprinzip bzw. eine Abrechnung mutmasslich geschuldeter Beiträge (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 13. September 2011, I/1-2010/213).

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

X und Y Z, Beschwerdeführer,

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:



St.Galler Gerichte

A.- X Z ist Betriebsökonom FH und bei der V Bank, Vaduz/FL, mit Arbeitsplatz in T/FL angestellt; Y Z ist Dentalhygienikerin HF und nicht erwerbstätig. Sie wohnen zusammen mit ihren beiden Kindern im eigenen Einfamilienhaus in R. In der Steuererklärung 2009 brachten sie unter anderem AHV-Beiträge von Fr. 7'906.-- für Y Z zum Abzug. Der Betrag setzte sich zusammen aus einem Beitrag für Nichterwerbstätige gemäss Verfügung der Sozialversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen vom 4. Februar 2009 für das Jahr 2009 von Fr. 1'456.60 (act. 7-II/9) und einer mutmasslichen Nachzahlung von Fr. 6'450.--; der Höhe lag die entsprechende Verfügung vom 2. Dezember 2008 für das Jahr 2007 zugrunde (act. 7-II/2). Die Veranlagungsbehörde liess lediglich den Beitrag von Fr. 1'456.60 zum Abzug zu und setzte das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2009 auf Fr. 238'400.-- fest. X und Y Z erhoben gegen die Veranlagung Einsprache. Sie reichten eine Nachtragsverfügung der Sozialversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen vom 28. September 2010 nach, mit welcher die AHV-Beiträge für Y Z für das Jahr 2008 auf Fr. 8'530.40 festgesetzt worden waren, und ersuchten um Anpassung des Abzugs an diesen Betrag. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 15. Oktober 2010 ab mit der Begründung, die eingereichte Nachtragsverfügung betreffe das Jahr 2008 und für das Jahr 2009 seien lediglich bezahlte Beiträge von Fr. 1'456.60 nachgewiesen.

B.- Gegen den Einsprache-Entscheid vom 15. Oktober 2010 erhoben X und Y Z mit Eingabe vom 5. November 2010 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, es seien aufgrund der im Jahr 2009 geleisteten Zahlung AHV-Beiträge für Y Z von Fr. 8'530.-- zu berücksichtigen.

Das kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 26. Januar 2011, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Die Beschwerdeführer ergänzten ihren Antrag am 13. März 2011 dahingehend, dass in jedem Fall ohne Kostenfolge für die Steuerpflichtigen zu entscheiden sei. Auf die Ausführungen der Beschwerdeführer und der Vorinstanz 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 5. November 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt 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.- In der Beschwerde ist einzig die Höhe der im Steuerjahr 2009 abziehbaren AHV-Beiträge der Beschwerdeführerin umstritten.

a) Nach 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. Aufwendungen fliessen grundsätzlich in dem Zeitpunkt ab, in welchem der Steuerpflichtige zur Zahlung verpflichtet ist (sog. Soll-Methode; wobei ausnahmsweise auf die Fälligkeit abgestellt wird). Dies steht unter dem Vorbehalt, dass mit der Zahlung gerechnet werden kann. Ist dagegen die Erfüllung der Forderung besonders unsicher, wird auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs abgestellt (sog. Ist-Methode). Für Abzüge im privaten Bereich ist auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Schuld, frühestens auf den Tag der Rechnungsstellung abzustellen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 97 und 109 zu Art. 210 DBG).

b) Nach dem Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.10, abgekürzt: AHVG) sind die natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz versichert (Art. 1a Abs. 1 lit. a AHVG). Nicht versichert sind Personen, die einer ausländischen staatlichen Alters- und Hinterlassenenversicherung angehören, sofern der Einbezug in die Versicherung für sie eine nicht zumutbare Doppelbelastung bedeuten würde (Art. 1a Abs. 2 lit. b AHVG). Für Nichterwerbstätige beginnt die Beitragspflicht nach Art. 3 Abs. 1 Satz 2 AHVG am 1. Januar nach Vollendung des 20. Altersjahres und dauert bis zum Ende des Monats, in welchem Frauen das 64. und



Männer das 65. Altersjahr vollendet haben. Bei nichterwerbstätigen Ehegatten von erwerbstätigen Versicherten gelten gemäss Art. 3 Abs. 3 AHVG die eigenen Beiträge als bezahlt, sofern der Ehegatte Beiträge von mindestens der doppelten Höhe des Mindestbeitrages bezahlt hat. Andernfalls – wie unter anderem in den Fällen, in denen aufgrund des im Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über Soziale Sicherheit (SR 0.831.109.514.1) statuierten Erwerbortprinzips der erwerbstätige Ehegatte trotz schweizerischen Wohnsitzes der liechtensteinischen Sozialversicherungsgesetzgebung untersteht und auf den nichterwerbstätigen Ehegatten aufgrund seines Wohnsitzes allein die Bestimmungen des schweizerischen AHVG Anwendung finden (vgl. BGE 125 V 230 E. 2) – bemessen sich die Beiträge des nichterwerbstätigen Ehegatten nach den Regeln von Art. 10 AHVG und dem dazu ergangenen Verordnungsrecht. Gemäss Art. 28 Abs. 4 der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.101, abgekürzt: AHVV) bestimmen sich die Beiträge aufgrund der Hälfte des ehelichen Vermögens und Renteneinkommens. Zum Renteneinkommen des Nichterwerbstätigen gehört auch das Erwerbseinkommen des Ehegatten, mit dem dieser nicht der Beitragspflicht in der schweizerischen Versicherung unterliegt (vgl. BGE 125 V 230 E. 3).

Die Beiträge werden gemäss Art. 29 AHVV für jedes Beitragsjahr festgesetzt, wobei das Kalenderjahr als Beitragsjahr gilt (Abs. 1). Sie bemessen sich aufgrund des im Beitragsjahr erzielten Renteneinkommens und des Vermögens am 31. Dezember (Abs. 2) des Beitragsjahrs; das Kalenderjahr ist somit zugleich auch Beitragsjahr und Bemessungsperiode ("Gegenwartsbemessung"; vgl. Bundesamt für Sozialversicherungen, Wegleitung über die Beiträge der Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen in der AHV, IV und EO, Stand 1. Januar 2007, publiziert auf: www.bsv.admin.ch/vollzug/storage/documents/2920/2920_1_de.pdf, Rz. 2103 und 2121; nachfolgend: Wegleitung). Die kantonalen Steuerbehörden ermitteln das für die Beitragsbemessung massgebende Vermögen aufgrund der entsprechenden rechtskräftigen kantonalen Veranlagung (Abs. 3). Die Ausgleichskassen ermitteln das Renteneinkommen, wobei sie mit den kantonalen Steuerbehörden zusammenarbeiten (Abs. 4). Im Übrigen gelten die Regeln für die Bemessung der Beiträge vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sinngemäss (Abs. 7). Das Renteneinkommen wird gemäss Art. 28 Abs. 2 AHVV mit 20 multipliziert.



Die Beiträge sind mittels Verfügung festzusetzen. Sie sind grundsätzlich gemäss Art. 34 Abs. 1 lit. b AHVV vierteljährlich zu bezahlen. Die Beiträge können unter anderem dann jährlich bezahlt werden, wenn erst am Ende des Kalenderjahres festgestellt werden kann, ob die Versicherten als Nichterwerbstätige Beiträge zu entrichten haben (vgl. Wegleitung Rz. 2136). Im laufenden Beitragsjahr haben die Beitragspflichtigen periodisch (in der Regel quartalsweise) A-Konto-Beiträge, d.h. von der Ausgleichskasse provisorisch festgesetzte Beiträge, zu leisten (vgl. Art. 24 und 25 in Verbindung mit Art. 29 Abs. 6 AHVV; Wegleitung Rz. 2139). Nach der definitiven Festsetzung der Beiträge, d.h. gestützt auf die Beitragsverfügung, nimmt die Ausgleichskasse den Ausgleich mit den geleisteten A-Konto-Beiträgen vor (vgl. Wegleitung Rz. 2140 und 2147).

c) aa) Aus dem Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG, wonach die "geleisteten" Beiträge abgezogen werden, dem Grundsatz der Berücksichtigung privater Abzüge im Zeitpunkt der Rechnungstellung und den dargelegten Regeln beim Bezug der AHV-Beiträge von Nichterwerbstätigen – provisorisch festgesetzter Beitrag im Bemessungs- und Beitragsjahr, definitive Festsetzung nach Bekanntwerden der Bemessungsgrundlagen aufgrund der Steuerfaktoren des Beitragsjahres, d.h. also nach der Steuerperiode – erscheint es sachgerecht, AHV-Beiträge der Nichterwerbstätigen grundsätzlich im Zeitpunkt der Rechnungstellung steuerlich zum Abzug zuzulassen.

Die Veranlagungsbehörde hat nach der Darstellung der Beschwerdeführer, die anhand der von ihnen eingereichten Akten plausibel erscheint, in früheren Steuerperioden die AHV-Beiträge der Beschwerdeführerin teilweise nicht dem Periodizitätsprinzip entsprechend im Jahr, in welchem die Beiträge in Rechnung gestellt worden sind, zum Abzug zugelassen, sondern auf die Deklaration abgestellt. Neben dem provisorischen Beitrag von Fr. 1'456.60 wurden im Steuerjahr 2005 eine Beitragsdifferenz von Fr. 4'732.90 (Nachtragsverfügung vom 7. Februar 2006 zum Beitragsjahr 2004), im Steuerjahr 2006 eine Beitragsdifferenz von Fr. 5'513.20 (Nachtragsverfügung vom 28. November 2006 zum Beitragsjahr 2005), im Steuerjahr 2007 eine Beitragsdifferenz von Fr. 7'230.10 (Nachtragsverfügung vom 29. Januar 2008 zum Beitragsjahr 2006) und im Steuerjahr 2008 eine Beitragsdifferenz von Fr. 6'449.80 (Nachtragsverfügung vom 2. Dezember 2008 zum Beitragsjahr 2007) berücksichtigt. Es wurden



dementsprechend – wenn in den Steuerjahren 2005 und 2007 auch nicht periodengerecht – lediglich Beiträge zum Abzug zugelassen, die bezahlt worden sind. Nicht berücksichtigt wurden jedoch – zu Recht – mutmassliche Beiträge.

bb) Im Steuerjahr 2009 konnte neben dem provisorischen Beitrag in der Höhe von Fr. 1'456.60 keine Beitragsdifferenz berücksichtigt werden, da die Nachtragsverfügung für das Beitragsjahr 2008 weder innerhalb der Steuerperiode 2009 noch vor der Deklaration erging. Ursache dafür war eine verzögerte Weiterleitung der Steuerfaktoren der Beschwerdeführer für das Jahr 2008 – die Veranlagungen ergingen am 24. März 2009 – durch die Steuerbehörden an die AHV-Ausgleichskasse. Sie wurde am 15. August 2010 nachgeholt und führte am 28. September 2010 zu einer Nachtragsverfügung für das Beitragsjahr 2008 mit einer Beitragsdifferenz von Fr. 7'073.--. Die Beschwerdeführer beglichen den Differenzbetrag per 18. Oktober 2010. Die Vorinstanz hat diese Beitragsdifferenz – entgegen ihrer Veranlagungspraxis in den Steuerjahren 2005 und 2007, in denen sie auch in den Folgejahren erhobene Beiträge zum Abzug zuließ – im Einsprache-Entscheid vom 15. Oktober 2010 nicht berücksichtigt.

Der Grundsatz von Treu und Glauben findet nicht nur im Privatrecht, sondern ebenfalls im öffentlichen Recht und insbesondere auch im Steuerrecht Anwendung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_702/2008 vom 15. Mai 2009 E. 6; statt vieler BGE 94 I 513). Allerdings ist seine Tragweite im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht ist, geringer als in anderen Rechtsgebieten (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 28 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Im Grundsatz von Treu und Glauben ist das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens enthalten. Sowohl die Steuerbehörde als auch der Steuerpflichtige dürfen sich zu ihrem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen. Kein widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörde ist darin zu sehen, dass sie Sachverhalte in späteren Veranlagungsperioden anders beurteilt als in früheren. Die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen entfalten grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die



einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet. Die späteren Veranlagungen sind daher jederzeit einer erneuten umfassenden Überprüfung zugänglich (StE 1997 B 93.4 Nr. 4 mit Hinweisen auf die Lehre; BGE vom 29. November 2002, in: StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31, E. 4).

Die Berücksichtigung von AHV-Beiträgen Nichterwerbstätiger im Zeitpunkt der Rechnungstellung oder der Zahlung entspricht der üblichen Veranlagungspraxis, wie sie auch bei den AHV-Beiträgen Selbständigerwerbender angewendet wird (vgl. StB 45 Nr. 6 Ziff. 1.2 und 1.3). Den Beschwerdeführern entsteht mit der Nichtberücksichtigung der Beitragsdifferenz gemäss Nachtragsverfügung vom 28. September 2010 im Steuerjahr 2009 kein nennenswerter Nachteil, da die Zahlung in der Veranlagung des Jahres 2010 zu berücksichtigen sein wird. Dementsprechend können die Beschwerdeführer aus dem teilweise abweichenden Vorgehen der Veranlagungsbehörde in früheren Jahren keinen Anspruch aus Treu und Glauben auf den Abzug der im Jahr 2010 in Rechnung gestellten und bezahlten AHV-Beiträge im Steuerjahr 2009 ableiten. Deshalb ist die Beschwerde abzuweisen.

3.- Die Kosten des Verfahrens werden gemäss Art. 144 DBG der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig aufgeteilt (Abs. 1). Entsprechend dem Verursacherprinzip können die Kosten ausnahmsweise ganz oder teilweise dem obsiegenden Beschwerdeführer auferlegt werden (vgl. Abs. 2). Wenn besondere Verhältnisse – wie beispielsweise Bedürftigkeit, Praxisänderung, Entscheid von präjudizieller Bedeutung – es rechtfertigen, kann von einer Kostenaufgabe abgesehen werden (vgl. Abs. 3: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 11 zu Art. 144 DBG).

Wie die Beschwerdeführer zutreffend darlegen und die Vorinstanz nicht bestreitet, konnte die AHV-Ausgleichskasse die Nachtragsverfügung für die Beitragsdifferenz des Beitragsjahres 2008 nicht im Jahr 2009 erlassen, weil die zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bedeutsamen Angaben zum steuerbaren Einkommen und Vermögen der Beschwerdeführer im Steuerjahr 2008 der Beschwerdeführer, die mit der unangefochten rechtskräftig gewordenen Veranlagung für das Steuerjahr 2008 vom 24. April 2009 feststanden, nicht weitergeleitet wurden (vgl. dazu Wegleitung Rz. 2122).



Deshalb konnten die Beschwerdeführer nicht wie in den vorangegangenen Steuerperioden neben dem provisorischen die Steuerperiode betreffenden Beitrag auch die sich auf die Vorperiode beziehende Beitragsdifferenz zahlen und von den steuerbaren Einkünften abziehen. Indessen führen das Vorgehen der Veranlagungsbehörde und die Abweisung der Beschwerde nicht dazu, dass von den Beschwerdeführern geleistete Nachzahlungen von AHV-Beiträgen steuerlich unberücksichtigt bleiben würden. Deshalb liegen keine besonderen Verhältnisse im Sinn von Art. 144 Abs. 3 DBG vor, welche es rechtfertigten, von einer Kostenaufgabe nach dem Verfahrensausgang entsprechend Art. 144 Abs. 1 DBG abzuweichen. Dementsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen. Eine Entscheidgebühr von Fr. 500.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die amtlichen Kosten von Fr. 500.--

unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 500.--.