



Entscheid vom 8. Juni 2018 (510 18 12)

Berufskosten / Beiträge an die berufliche Vorsorge

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Gerichtsschreiberin I. Wissler

_____ Parteien A._____, vertreten durch Fischer + Partner AG, Rechtsanwälte und Steuerexperten, Fritz Fischer, Dornacherstrasse 8, 4002 Basel

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Staatssteuer 2016**

Sachverhalt:

A.

A._____ ist hauptberuflich selbständig erwerbstätiger Künstler, wobei er in der Periode 2016 auch ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielte.

In der Veranlagungsverfügung vom 20. Juli 2017 betreffend die Staatssteuer 2016 wurde dem Pflichtigen der geltend gemachte Aufwand für die Erstellung einer Monographie über sich selbst, ausmachend Fr. 16'231.80, sowie die geltend gemachten Beiträge an die berufliche Vorsorge (BVG-Beiträge) in Höhe von Fr. 4'000.-- zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet.

B.

Gegen diese Veranlagung erhob der Vertreter des Pflichtigen mit Schreiben vom 14. August 2017 Einsprache und begehrte, der geltend gemachte Aufwand für das Buch sowie die Beiträge an die berufliche Vorsorge seien zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung führte er aus, es sei in Abweichung zur Einnahmen-/Ausgabenrechnung eine Aktivierung des Aufwandes für das Buch vorgenommen worden, was nicht korrekt sei: Das Buch werde nicht vertrieben sondern ohne Entgelt abgegeben. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips sei auf die Einnahmen-/Ausgabenrechnung abzustellen. Die Aufrechnung der BVG-Beiträge sei ebenfalls nicht sachgerecht. Bei selbständig Erwerbstätigen sei nicht relevant, ob periodische Beiträge oder ein Einkauf geleistet worden sei. Auch werde die Ansicht, wonach die nicht steuerbaren Einkünfte bei der Berechnung des maximalen versicherbaren Einkommens herauszurechnen seien, nicht geteilt.

Mit Einsprache-Entscheid vom 18. Januar 2018 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Bücher seien vorwiegend dafür gedacht, steuerfreie Einnahmen zu erzielen, weshalb die Aufwendungen nicht zu aktivieren seien. Das entsprechende Aktivum in Höhe von Fr. 16'232.-- werde deshalb gestrichen. Hinsichtlich der streitbetroffenen BVG-Beiträge verwies die Steuerverwaltung darauf, dass der Pflichtige gegenüber der Pensionskasse für das Jahr 2016 ein Einkommen in Höhe von Fr. 40'000.-- deklariert habe. Dieser Betrag entspreche jedoch weder dem durchschnittlichen Einkommen der letzten fünf Jahre noch dem effektiven Einkommen der Periode 2016; letzteres liege klar unter der Eintrittsschwelle resp. dem Koordinationsabzug der zweiten Säule, weshalb vorliegend gar keine BVG-Versicherung möglich sei und infolgedessen auch keine entsprechenden Abzüge in Betracht fielen. Ein Verzicht auf die Aufrechnung sei somit nicht sachgerecht. Für die Bestimmung des für die zweite Säule massgebenden Einkommens sei im Übrigen das AHV-beitragspflichtige Einkommen entscheidend, welches sich vorliegend aus dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ergebe. In diesem Punkt sei die Einsprache daher abzuweisen.

C.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2018 erhob der Vertreter des Pflichtigen Rekurs und begehrte nach wie vor, der geltend gemachte Aufwand für die Produktion des Buchs sowie die Beiträge an die berufliche Vorsorge seien zum Abzug zuzulassen.

Zur Begründung führte er u.a. aus, der Rekurrent sei freiberuflicher Künstler. Seine Einkünfte würden sich aus Verkäufen, Vorträgen und aus Auftragsarbeiten zusammensetzen. Daneben erhalte er gelegentlich Ehrengaben, welche nicht steuerbar seien. Er habe 2016 eine Monographie über seine Person erstellt. Ziel dieser Publikation sei die Steigerung des Bekanntheitsgrades. Die Belege zum Projektaufwand würden zeigen, dass die Monographie ein Teil eines ganzen Projektes gewesen sei. Die Monographie sei wie ein Katalog aufgebaut und mit Unterstützung der Galerie B._____ entstanden, welche bereits mehrere Werke des Pflichtigen verkauft habe.

Hinsichtlich des freiwilligen Anschlusses an eine Vorsorgeeinrichtung führte der Vertreter aus, weder die Eintrittsschwelle noch der Koordinationsabzug seien zwingend. Der versicherte Lohn mit Fr. 40'000.-- sei hoch ausgefallen. Die Steuerverwaltung bleibe jedoch den Beleg schuldig, dass Ehrengaben nicht der AHV-Beitragspflicht unterstehen würden und damit für die berufliche Vorsorge unbeachtlich seien. Aufgrund der Schwankungen sei die ex ante Festlegung des versicherten Lohnes schwierig. Ein Vorsorgeplan sei dann angemessen, wenn die periodischen Sparbeiträge nicht mehr als 25% des versicherten Lohnes ausmachen würden. Der Rekurrent habe jeweils Fr. 16'000.-- Erwerbseinkommen realisiert. Die periodischen Beiträge in Höhe von Fr. 4'000.-- seien deshalb angemessen, weshalb sich eine Aufrechnung selbst bei zu hohem versicherten Lohn verbiete. Bei Aufrechnungen von Erwerbseinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit seien die darauf entfallenden AHV-Beiträge zu passivieren. Die Steuerverwaltung habe dies unterlassen. Dies sei für den Fall zu korrigieren, sollte das Steuergericht das Begehren des Steuerpflichtigen wider Erwarten abweisen.

Mit Vernehmlassung vom 26. März 2018 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, Preise, welche auf eine spezielle Ausschreibung hin für ein Werk verliehen würden, stellten steuerbares Einkommen dar. Ehrengaben seien demgegenüber steuerfrei, da sie den Charakter einer freiwillig erbrachten Schenkung hätten. Hinsichtlich des versicherbaren Einkommens führte sie aus, es könne nur das tatsächlich erzielte Einkommen versichert werden. Preise und Ehrengaben könnten nicht versichert werden, da sie nicht als Einkommen sondern als Schenkung qualifizieren würden. Dementsprechend sei das versicherbare Einkommen deutlich geringer als die vom Rekurrenten gewillkürten Fr. 40'000.--. Hinsichtlich der Monographie führte die Steuerverwaltung aus, das Buch werde kommerziell vertrieben und verwendet. Somit rechtfertige sich eine Aktivierung. Im Internet werde das Buch öffentlich zu einem Preis von Fr. 22.90 angeboten. Demnach werde das Buch nicht etwa als "Flyer" gratis abgegeben, um den Bekanntheitsgrad zu erhöhen.

Erwägungen:

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.

Zu prüfen ist in einem ersten Schritt, ob die Auslagen für die Monographie in Höhe von Fr. 16'231.80 vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können.

2.1. Von den steuerbaren Einkünften werden gemäss § 29 Abs. 1 lit. b StG bei selbständiger Erwerbstätigkeit die für die Erzielung des Erwerbseinkommens geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen unter Ausschluss der Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger, die Prämien des Unternehmers für Betriebsunfallversicherung, die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, des eigenen Personals, die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen sowie die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen, Zinsen auf Geschäftsschulden sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach § 24 Buchstabe b entfallen, abgezogen.

Abzugsfähig ist der gesamte Aufwand, der für die selbständige Erwerbstätigkeit notwendig ist. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist demnach, dass der Aufwand mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit direkt zusammenhängt. Es muss sich sodann um geschäftsmässig begründete Aufwendungen handeln. Ob der Aufwand aber zweckmässig bzw. vermeidbar gewesen wäre, spielt keine Rolle. Die geschäftsmässige Begründetheit ist vielmehr solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb besteht (vgl. RICHNER / FREI / KAUFMANN / MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 27 N 2 f.). Ein bloss irgendwie gearteter Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit genügt dabei jedoch nicht; die Abziehbarkeit von Aufwendungen setzt vielmehr voraus, dass ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliegt (vgl. REICH / VON AH in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N 6 zu Art. 10 StHG).

Zu den nicht geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gehören insbesondere Privataufwendungen, wie Aufwendungen für den Lebensunterhalt der Selbständigerwerbenden und deren Familien, Ausgaben für Ferien, private Reisen, Privatwohnungen und private Versicherungen (VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich/Basel/Genf 2011, S. 110).

2.2. Während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, ist der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen von der Steuerbehörde zu erbringen. Der Pflichtige hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN / LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 519; ZWEIFEL / CASANOVA / BEUSCH / HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 19 N 8 f.; StGE vom 10. Februar 2017, 510 16 84, E. 4a).

2.3. Vorliegend erstellte der Pflichtige über sich selbst eine Monographie mit dem Namen "C.____" welche vom D.____ Verlag vertrieben wird. Der Rekurrent nutzt die Gelegenheit, die Monographie an Ausstellungen, sonstigen Anlässen oder in der Galerie B.____ aufzulegen, um auf diese Weise seinen Bekanntheitsgrad zu erhöhen und dem interessierten Publikum seine Werke zu präsentieren. Das Buch wird einzig durch den Verlag verkauft. Ihm selbst ist gemäss eigenen Angaben ein entgeltlicher Verkauf (durch den Verlag) untersagt, weshalb er das Buch gratis verteilt. Im Rahmen des Verfahrens vor dem Steuergericht reichte der Pflichtige auf Anfrage Zahlungsbelege resp. Kontoauszüge ein, aus denen hervorgeht, dass er die Kosten für die Erstellung der Monographie selbst getragen hat. An der heutigen Verhandlung führte der Vertreter zudem aus, dass die Monographie ursächlich für die im Vergleich zum Vorjahr gestiegenen Verkaufszahlen seiner Werke sei. Die Galerie habe dem Pflichtigen hinsichtlich der Monographie jedoch keinen finanziellen Beitrag zukommen lassen. Schliesslich stellte der Verlag dem Pflichtigen mit Schreiben vom 9. August 2016 einen Anteil an sog. Verlagsgemeinkosten in Höhe von Fr. 750.-- in Rechnung. Dafür besorgt der Verlag gemäss E-Mail an den Pflichtigen den Vertrieb der Bücher und die Vernetzung der verschiedenen in diesem Tätigkeitsgebiet agierenden Personen, was den Bekanntheitsgrad des Künstlers erhöht und im Ergebnis Werbung für letzteren darstellt.

Aufgrund der eingereichten Belege ist erstellt, dass der Rekurrent die Kosten für die Herstellung seines Buches selbst getragen hat. Die Monographie erscheint überdies als durchaus zweckmässig für die Erweiterung des Bekanntheitsgrades des Rekurrenten, zumal es darin um eine Art Selbstdarstellung und Präsentation seiner Kunstwerke geht. Damit besteht ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den Auslagen für das Buch einerseits und der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen resp. der daraus resultierenden Einkünfte andererseits. Das Buch ist mithin als Werbemassnahme zu betrachten, weshalb die entsprechenden Kosten als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren sind. Die geltend gemachten Kosten in Höhe von insgesamt Fr. 16'231.80 sind demnach zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als begründet und ist in diesem Umfang gutzuheissen.

3.

Im Weiteren begehrte der Rekurrent die steuerliche Absetzbarkeit der Zahlung in Höhe von Fr. 4'000.-- an die Pensionskasse E.____, der er sich als selbständig Erwerbender angeschlossen hat.

3.1. Nach § 29 Abs. 1 lit. d^{bis} - d^{quater} StG werden die von Arbeitnehmern und Selbständigerwerbenden nach Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und anderen Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge ebenso wie die Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von vertraglichen Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge [...] sowie auch Beiträge des Versicherten für den Einkauf von Beitragsjahren der beruflichen Vorsorge [...] von den steuerbaren Einkünften abgezogen. Dabei ist jedoch Art. 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) zu beachten, wonach der in

der beruflichen Vorsorge versicherbare Lohn oder das versicherbare Einkommen der Selbständigerwerbenden das AHV-beitragspflichtige Einkommen nicht übersteigen darf.

3.2. Auf Anfrage erklärte der Vertreter, dass der Rekurrent nicht im Besitz einer Beitragsverfügung der Sozialversicherungsanstalt Basel-Landschaft (SVA) sei. Vermutlich sei eine solche Verfügung für das Jahr 2016 noch nicht erstellt worden. Die SVA erklärte indes gegenüber dem Steuergericht, dass dem Rekurrenten bereits eine Beitragsverfügung betreffend die Periode 2016 zugestellt wurde.

In der Regel erfolgt die Meldung des AHV-beitragspflichtigen Einkommens an die SVA durch die kantonale Steuerverwaltung auf Grundlage der Veranlagung des steuerbaren Einkommens. Die SVA erstellt dann in der Folge eine definitive Beitragsverfügung. Die zuvor erstellte provisorische Beitragsverfügung erfolgt demgegenüber aufgrund der Angaben des Versicherten.

3.3. Somit liegt dem Steuergericht - obwohl einverlangt - kein Nachweis über das AHV-beitragspflichtige Einkommen des Rekurrenten in Form einer Beitragsverfügung der SVA vor. Die Steuerverwaltung veranlagte vorliegend jedoch ein steuerbares Einkommen von lediglich Fr. 33'118.--, der Pflichtige selbst deklarierte gar nur ein solches von Fr. 12'887.--. Beide Schätzungen sind deutlich tiefer als das vom Rekurrenten gegenüber der Pensionskasse angegebene Jahreseinkommen in Höhe von Fr. 40'000.--. Soweit der Rekurrent in diesem Zusammenhang einwendet, gewisse seiner Einkommensbestandteile seien zwar nicht steuerbar, jedoch dennoch AHV-pflichtig, hat er den ihm obliegenden Nachweis dieses Umstandes, welcher sich hier steuermindernd ausgewirkt hätte, nicht erbracht, obwohl er gemäss den Angaben der SVA bereits im Besitz einer AHV-Beitragsverfügung gewesen wäre.

3.4. Bei dieser Sachlage ist die Steuerverwaltung zu Recht davon ausgegangen, dass das vom Rekurrenten bei der Pensionskasse E.____ deklarierte und versicherte Einkommen sein AHV-beitragspflichtiges Einkommen der Periode 2016 überstieg, was gemäss Art. 1 Abs. 2 BVG unzulässig ist. Entsprechend wurden auch die Beiträge in Höhe von Fr. 4'000.--, welche mit Hinblick auf die unzulässige Versicherungssumme entrichtet wurden, korrekterweise nicht zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist demzufolge abzuweisen.

4.

Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs in dem Sinne teilweise gutzuheissen, als die Kosten für die Erstellung der Monographie, ausmachend Fr. 16'231.80, zum Abzug vom Einkommen zuzulassen sind. Im Übrigen (d.h. betreffend den verlangten Abzug der Einzahlungen in die Pensionskasse) ist der Rekurs demgegenüber als unbegründet abzuweisen.

Ausgangsgemäss werden dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessverordnung (VPO) aufgrund des teilweisen Obsiegens im Umfang von rund 70% reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 100.-- auferlegt.

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. Mit Honorarnote vom 7. Juni 2018 machte der Vertreter des Pflichtigen eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'540.35 geltend. Die Dauer der Verhandlung wird auf 1h festgelegt und hierfür ein zusätzliches Honorar von Fr. 269.25 inkl. MWSt hinzugerechnet, was insgesamt eine Parteientschädigung von Fr. 2'809.60 ergibt. Aufgrund des teilweisen Obsiegens ist dem Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'967.-- (gerundet, inkl. Auslagen und MWSt) zulasten der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zuzusprechen.

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

Die Steuerverwaltung wird angewiesen die belegten Produktionskosten der Monographie im Umfang von Fr. 16'231.80 zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen.

Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 100.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 50.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 400.-- wird dem Rekurrenten zurück-erstattet.

3.

Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'967.-- (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und z.Hd. des Rekurrenten (2), die Gemeinde Binningen (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).