



Entscheid vom 8. November 2013 (510 13 64)

Haushaltshilfe / Rente aus Vorsorge

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Markus Zeller, Dr.
Pascal Leumann, Gerichtsschreiber D. Brügger

_____ Parteien A. B.

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Staatssteuer 2012**



Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2011 vom 25. April 2013 hat die Steuerverwaltung den vom Pflichtigen geltend gemachten Abzug für Lohnkosten für die Hausangestellte in Höhe von Fr. 19'421.--, mit der Begründung, es handle sich um Lebenshaltungskosten, gestrichen.

2. a) Mit Eingabe vom 30. April 2013 hat der Pflichtige, mit dem sinngemässen Begehren, die Lohnkosten für die Hausangestellte in Höhe von Fr. 19'421.-- seien zum Abzug zuzulassen, Einsprache erhoben. Zur Begründung machte er geltend, er sei krebskrank und benötige Gesundheitspflege.

b) Mit Verfügung vom 8. Juli 2013 machte die Steuerverwaltung den Pflichtigen darauf aufmerksam, dass sie zur Beurteilung, ob eine allfällige Abzugsmöglichkeit bestehe, auf zusätzliche Nachweise und Erläuterungen angewiesen sei. Um sich ein genaueres Bild von der Krebserkrankung und dem Bedarf an Hilfe machen zu können, werde der Pflichtige ersucht, vom behandelnden Arzt den Fragebogen für Ärzte ausfüllen zu lassen und zu retournieren.

c) Mit Eingabe vom 16. Juli 2013 sandte der Pflichtige den Fragebogen unausgefüllt zurück und machte geltend, er sei alleinstehend und habe diverse alterstypische Beschwerden. Zurzeit fühle er sich gut, aber frühere Krankheiten könnten zurückkommen oder sich verstärken. Deshalb habe er sich eine jüngere Lebenspartnerin gesucht, die bereit sei für ihn zu sorgen und als Spitex-Fachfrau auch die Erfahrung mitbringe für eine allfällige spätere Pflege.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 24. Juli 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, die gegenseitige Hilfe in einer Partnerschaft stütze sich auf gemeinsam getroffene Abmachungen, die aus steuerlicher Sicht Privatsache seien. Die bezahlte Entschädigung sei damit den gewöhnlichen Lebenshaltungskosten und dem persönlichen Vorsorgeinteresse resp. der gesundheitlichen Prävention zuzuordnen. Zudem habe der Rekurrent eingeräumt, im Sinne des ärztlichen Fragebogens zurzeit nicht invalid zu sein, so dass die Auslagen auch nicht als behinderungsbedingte Aufwendungen abgezogen werden könnten.

4. Mit Eingabe vom 29. Juli 2013 erhob der Pflichtige mit dem sinngemässen Begehren, die Lohnkosten für die Hausangestellte in Höhe von Fr. 19'421.-- seien zum Abzug zuzulassen, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, die Haushälterin und er würden im Konkubinat zusammenleben und würden somit einzeln veranlagt. Sie arbeite halbtags bei der Spitex und den Rest als Haushälterin und Pflegerin für ihn, wofür er sie mit 13-mal Fr. 1'500.-- netto im Jahr, plus AHV etc. vergüte. Für diesen Betrag würden sie beide, also doppelt, Einkommenssteuern bezahlen. Die Steuergerechtigkeit werde verletzt.

5. Mit Vernehmlassung vom 12. September 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, Kosten im Zusammenhang mit einer Haushaltshilfe gehörten grundsätzlich zu den privaten Lebenshaltungskosten und seien steuerlich nicht abzugsfähig. Die einzige Ausnahme, bei der sich solche Aufwendungen steuerlich auswirken würden, fände sich bei den behinderungsbedingten Kosten. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit sei das Vorliegen eines ärztlichen Zeugnisses, das bestätige, dass Haushaltsarbeiten in Folge der Behinderung nicht mehr ohne Hilfe ausgeübt werden könnten. Der Rekurrent räume ein, zurzeit nicht invalid zu sei. Entsprechend könnten die Auslagen auch nicht als behinderungsbedingte Aufwendungen abgezogen werden.

6. Mit Eingabe vom 8. Oktober 2013 hat der Pflichtige den Rekurs unter der Bedingung, dass ein Deklarationsfehler die Pensionskassenrente betreffend korrigiert werde, zurückgezogen. Zur Begründung machte er geltend, dass er seit dem Jahr 1970 in eine freiwillige Pensionskasse einbezahlt habe. Die Pensionskassenrente in Höhe von Fr. 30'120.-- sei daher zu 80 % und damit Fr. 24'096.-- zu besteuern.

7. Mit Schreiben vom 15. Oktober 2013 wies das Steuergericht den Pflichtigen darauf hin, dass ein Rekursrückzug ausdrücklich, unmissverständlich und bedingungslos erfolgen müsste.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

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. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Strittig ist vorliegend zum einen, ob die Lohnkosten für die Hausangestellte als behinderungsbedingte Kosten in Höhe von Fr. 19'421 zum Abzug zuzulassen sind und zum anderen, ob die Pensionskassenrente in Höhe von Fr. 30'120.-- zu 80 % und damit in Höhe von Fr. 24'096.-- zu besteuern ist.

3. Mit Eingabe vom 8. Oktober 2013 hat der Pflichtige den Rekurs unter der Bedingung, dass ein Deklarationsfehler die Pensionskassenrente betreffend korrigiert werde, zurückgezogen.

a) Ein Rekursrückzug muss ausdrücklich, unmissverständlich und bedingungslos erfolgen (Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE] 119 V 36 E. 1b).

b) Mit Schreiben vom 15. Oktober 2013 wies das Steuergericht den Pflichtigen, da der Rückzug nicht bedingungslos erfolgt war, auf die zitierte Praxis hin. Weder mittels einer erneuten Eingabe noch anlässlich der heutigen Verhandlung hat der Rekurrent den Rekurs bedingungslos zurückgezogen. Entsprechend ist der Fall materiell zu behandeln.

c) Gemäss § 125 Abs. 2 StG stehen dem Steuergericht die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden. Nach § 126 Abs. 2 StG kann das Steuergericht seine Untersuchungs- und Beweismassnahmen auf andere Punkte der Einschätzung ausdehnen, wenn nach den Akten Grund zur Annahme besteht, dass die Einschätzung unrichtig ist. In jedem Fall hat es offensichtliche Fehler zu berichtigen. Entsprechend ist das Steuergericht befugt, über beide der eingangs gestellten Fragen zu befinden.

4. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) regelt die möglichen Abzüge von den steuerbaren Einkünften – vorbehältlich der kantonalen Sozialabzüge – gemäss ausdrücklicher Regelung von Art. 9 Abs. 4 StHG abschliessend. Es besteht kein Raum für weitergehende kantonalrechtliche Bestimmungen (Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 9 StHG N 2). Gemäss § 29 StG, welcher die Abzüge für das kantonale Recht regelt, ist ein Abzug für Lohnkosten einer Hausangestellten nicht vorgesehen. Da der Rekurrent nicht selbständig erwerbstätig ist, können die Lohnkosten auch nicht als geschäfts- oder berufsmässig begründete Aufwendungen im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. b StG abgezogen werden. Damit ist nachfolgend zu prüfen, ob die geltend gemachten Kosten unter dem Titel der behinderungsbedingten Kosten zum Abzug zuzulassen sind.

5. a) Gemäss § 29 Abs. 1 lit. m StG werden von den steuerbaren Einkünften die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderung im Sinne des Behinderungsgleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (BehiG) abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt. Da der Begriff der behinderungsbedingten Kosten in § 29 Abs. 1 lit. m StG und Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} StHG wörtlich gleich wie in Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) zu verstehen ist, sind für die Staatssteuern die gleichen Anforderungen für die Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingten Kosten, wie sie die eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) für die direkten Bundessteuern festlegte, anzuwenden (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 27. März 2009, 510 08 75, E. 3c; StGE vom 22. Januar 2010, E 3a).

b) Gemäss Kreisschreiben Nr. 11 der ESTV vom 31. August 2005 (ESTV KS Nr. 11) ist ein Mensch mit Behinderung eine Person, der es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Die Beeinträchtigung ist dauernd, wenn sie bereits während eines Jahres die Ausübung der genannten Tätigkeiten verunmöglicht oder erschwert hat oder voraussichtlich während mindestens eines Jahres verunmöglichen oder erschweren wird.

c) Der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde und der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen ist grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu erbringen, wobei steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen sind (vgl. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 416 und 453). Die vom Steuerpflichtigen für sich oder für eine vom ihm unterhaltene Person geltend gemachten krankheits-, unfall- und behinderungsbedingten Kosten sind durch ärztliche Bescheinigungen, Rechnungen, Versicherungsbelege etc. nachzuweisen (vgl. Schweizerisches Bundesgericht (BGer) 2A.84/2005 vom 24. Februar 2005). Durch das Ausfüllen eines ärztlichen Fragebogens können sich Hinweise auf die Art einer Behinderung und damit auch auf die mit der Behinderung zusammenhängenden Kosten ergeben. Dieser Fragebogen kann bei Geltendmachung von behinderungsbedingten Kosten von einem Arzt oder einer Ärztin ausgefüllt und der Steuererklärung beigelegt werden (vgl. ESTV KS Nr. 11).

d) Nachdem der Rekurrent weder mit der Steuererklärung vom 26. Februar 2013 noch der Einsprache vom 30. April 2013 Nachweise hinsichtlich der geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten beigebracht hatte, wurde ihm seitens der Steuerverwaltung mit Verfügung vom 8. Juli 2013 der Fragebogen für Ärzte und Ärztinnen (Beilage zum ESTV KS Nr. 11) zugestellt und der Rekurrent aufgefordert, denselben vom behandelnden Arzt ausfüllen zu lassen. Mit Eingabe vom 16. Juli 2013 sandte der Pflichtige den Fragebogen unausgefüllt zurück und machte geltend, er habe diverse alterstypische Beschwerden. Auch im Rekursverfahren wurden seitens des Pflichtigen keine Belege ins Recht gelegt. Damit liegen keinerlei Nachweise dafür vor, dass die geltend gemachten Lohnkosten für die Hausangestellte unter die behinderungsbedingten Kosten zu subsumieren wären. Gestützt auf die oben zitierte Praxis, wonach steuermindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen zu belegen sind, hat der Rekurrent die Fol-

gen der Beweislosigkeit zu tragen. Die geltend gemachten Auslagen sind deshalb als - nicht abziehbare - Lebenshaltungskosten einzustufen. Dabei handelt es sich um Kosten, die auch ohne Behinderung angefallen wären, also Aufwendungen zur Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 31 N 152).

e) Schliesslich machte der Rekurrent geltend, der Betrag von Fr. 19'500.-- würde sowohl bei der Haushälterin als auch bei ihm besteuert, was zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung führe. Voraussetzung einer unzulässigen Doppelbesteuerung ist unter anderem, dass die gleiche Person besteuert wird (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 4 N 5), was hier nicht gegeben ist. Eine Doppelbesteuerung liegt daher nicht vor.

Der Rekurs erweist sich demnach in diesem Punkt als unbegründet.

6. a) Gemäss § 27^{bis} Abs. 2 lit. a StG gilt für Renten und Kapitalabfindungen aus beruflicher Vorsorge, die entweder vor dem 1. Januar 1987 zu laufen beginnen oder fällig werden, oder die vor dem 1. Januar 2002 zu laufen beginnen oder fällig werden und auf einem Vorsorgeverhältnis beruhen, das am 31. Dezember 1986 bereits bestanden hat, folgende Übergangsregelung: Renten werden besteuert zu 60 % der Einkünfte, wenn die Leistungen, auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden ist, zu 80 % der Einkünfte, wenn die Leistungen, auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen besteht, mindestens zu 20 % vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind, zu 100 % in allen übrigen Fällen. Da diese Bestimmung mit Art. 204 Abs. 1 DBG praktisch identisch ist, rechtfertigt es sich, zur Auslegung auch die Rechtsprechung und Literatur zum DBG beizuziehen.

b) Die Ausnahmebestimmungen von § 27^{bis} StG und Art. 204 DBG sind historisch begründet. Im Hinblick auf das Inkrafttreten der wesentlichen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982 am 1. Januar 1987 wechselten der Bund und der Kanton Basel-Landschaft (vgl. Findeisen in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 27^{bis} N

16) von ihrem bisherigen System der Besteuerung der beruflichen Vorsorge (beschränkte Abzugsfähigkeit der Beiträge – beschränkte Besteuerung der Leistungen) zum sog. Waadtländer Modell (vollumfänglicher Abzug der Beiträge – vollumfängliche Besteuerung der Leistungen). Art. 204 DBG ist eine schematische Lösung, die der Übergang zum Waadtländer Modell bei der Besteuerung der beruflichen Vorsorge ermöglicht und somit nur für die Übergangsgeneration gilt. Solche schematischen Lösungen sind zulässig (BGer, 25. März 1997, Die neue Steuerpraxis [NSTP] 1997, 73 [78], BGer, 28. September 1990, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60, 326 [332] = Der Steuerentscheid [StE] 1991 B 27.1 Nr. 11; vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 204 N 2). Art. 204 DBG schafft den Ausgleich dafür, dass die Vorsorgenehmer ihre Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen bis zum 31. Dezember 1986 nur in beschränktem Umfang hatten abziehen können (im Rahmen des allgemeinen Versicherungsabzugs). Deshalb wird die Anwendung dieser Vorschrift zum einen auf jene Vorsorgeverhältnisse beschränkt, die am 31. Dezember 1986 bereits bestanden. Zum anderen wird für eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach Vorsorgeleistungen vollumfänglich steuerbar sind, auch verlangt, dass die Vorsorgeleistungen vom Vorsorgenehmer ganz oder mindestens teilweise aus eigenen Mitteln erworben worden sind. In Anwendung von Art. 98 Abs. 4 BVG wird im Weiteren die steuerliche Privilegierung nur während der Übergangsfrist von 15 Jahren seit Inkrafttreten der steuerlichen Bestimmungen des BVG am 1. Januar 1987 gewährt. Wer also bereits vor 1986 einer Vorsorgeeinrichtung angehört hatte und seine entsprechenden Beiträge bis dahin nur beschränkt hatte abziehen können, dessen Renten oder Kapitalleistungen aber erst nach 2001 zu laufen begannen oder fällig wurden, kommt nicht in den Genuss der privilegierten Besteuerung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 204 N 3).

c) Im vorliegenden Fall hat der Rekurrent erstmals im Jahr 2006 eine Rente aus beruflicher Vorsorge bezogen, also nach dem 1. Januar 2002. Damit gehört der Pflichtige nicht zur privilegierten Übergangsgeneration und kommt entsprechend nicht in den Genuss des privilegierten Bemessungssatzes. Die Frage nach dem Grad der Eigenfinanzierung, d.h. dem Anteil der Arbeitnehmerbeiträge an die Vorsorgeeinrichtung, kann deshalb, selbst dann, wenn der Rekurrent effektiv bereits seit dem Jahr 1970 und damit vor dem Jahr 1986 in eine freiwillige Pensionskasse einbezahlt haben sollte, offen bleiben. Die Rente aus beruflicher Vorsorge ist damit zu 100 % steuerbar.

Der Rekurs erweist sich somit auch in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Ausgangsgemäss sind dem unterliegenden Rekurrenten die Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Dem Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.-- (inkl. Auslagen) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
 3. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde C. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiber:

C. Baader

D. Brügger