Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
9C 572/2009

Urteil vom 8. Januar 2010
II. sozialrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter U. Meyer, Präsident,
Bundesrichter Borella, Kernen, Seiler,
Bundesrichterin Pfiffner Rauber,
Gerichtsschreiber Fessler.

Parteien
P._____,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Markus Oehrli,
Beschwerdeführer,

gegen

Ausgleichskasse medisuisse,
Oberer Graben 37, 9000 St. Gallen,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Alters- und Hinterlassenenversicherung (Abzugsfähigkeit von Leistungen an die berufliche Vorsorge),

Beschwerde gegen den Entscheid des Versicherungsgerichts des Kantons St. Gallen
vom 7. Mai 2009.

Sachverhalt:

A.
Der 1967 geborene P._____ ist als Selbständigerwerbender der Ausgleichskasse medisuisse angeschlossen und seit 1. Januar 2004 freiwillig bei der Vorsorgeeinrichtung seines Personals (Pensionskasse X._____) versichert. Gestützt auf die Meldungen des Kantonalen Steueramtes vom 2. Mai und 18. Juni 2007 betreffend das bundessteuerpflichtige Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit setzte die Ausgleichskasse mit Verfügungen vom 13. Juni und 13. Juli 2007 die persönlichen Beiträge für 2004 und 2005 fest. Auf Einsprache hin ermittelte sie das beitragspflichtige Einkommen neu. Dabei berücksichtigte sie die Hälfte der in diesen Jahren getätigten persönlichen Einlagen in die Pensionskasse X._____ (ordentliche Beiträge: Fr. 203'340.- [2004], Einkauf von Beitragsjahren: Fr. 784'500.- [2004]und Fr. 790'000.- [2005]). Mit Einspracheentscheiden vom 3. Januar 2008 verpflichtete die Ausgleichskasse medisuisse P._____ zur Bezahlung von Fr. 93'584.40 (2004) und Fr. 154'096.80 (2005; persönliche Beiträge und Verwaltungskosten) sowie Verzugszinsen von Fr. 5'788.10 (2004) und Fr. 3'600.05 (2005).

B.
Die von P._____ hiegegen erhobene Beschwerde hiess das Versicherungsgericht des Kantons St. Gallen in dem Sinne teilweise gut, dass es den 2005 betreffenden Einspracheentscheid aufhob und die Sache zur Neufestsetzung der Beiträge unter Berücksichtigung eines beitragspflichtigen Einkommens von Fr. 1'409'869.- (nach

Abzug der Hälfte der in diesem Jahr bezahlten ordentlichen Beiträge von Fr. 204'170.- in die eigene berufliche Vorsorge) an die Ausgleichskasse zurückwies; soweit das Beitragsjahr 2004 betreffend, wies es das Rechtsmittel ab (Entscheid vom 7. Mai 2009).

C.
P._____ lässt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten führen mit dem Rechtsbegehren, der Gerichtsentscheid vom 7. Mai 2009 und die Einspracheentscheide vom 3. Januar 2008 seien aufzuheben, die 2004 und 2005 getätigten persönlichen Einlagen in die eigene berufliche Vorsorge bei der Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens vollumfänglich in Abzug zu bringen und die Sache sei an die Ausgleichskasse oder die Vorinstanz zur Neufestsetzung der AHV-Beiträge in diesem Sinne zurückzuweisen.
Die Ausgleichskasse medisuisse und das Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) beantragen die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Versicherungsgericht verzichtet auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.
Der Beschwerdeführer hatte 2004 und 2005 im Rahmen der freiwilligen beruflichen Vorsorge (2. Säule) Einlagen von Fr. 1'975'680.95 (Fr. 406'680.95 [ordentliche Beiträge]+ Fr. 1'569'000.- [Einkauf von Beitragsjahren]) sowie Fr. 1'988'341.20 (Fr. 408'341.20 [ordentliche Beiträge]+ Fr. 1'580'000.- [Einkauf von Beitragsjahren]) getätigt. Umstritten ist, ob bei der Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 9 Abs. 1 AHVG) diese Einlagen lediglich zur Hälfte in Abzug gebracht werden können, wie die Vorinstanz entschieden hat, oder vollumfänglich, wie vom Beschwerdeführer beantragt. Die Frage ist frei zu prüfen, da es nicht um die Bemessung des Beitragssubstrates geht (vgl. SVR 2007 AHV Nr. 11, H 64/06 E. 3.3 und Urteil 9C 880/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2).

2.
2.1 Nach Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG werden von dem durch die selbständige Erwerbstätigkeit erzielten rohen Einkommen die persönlichen Einlagen in Einrichtungen der beruflichen Vorsorge abgezogen, soweit sie dem üblichen Arbeitgeberanteil entsprechen. Gemäss Art. 18 Abs. 1 AHVV sind für die Ausscheidung und das Ausmass (auch) dieses Abzugs die Vorschriften über die direkte Bundessteuer massgebend. Der insoweit einschlägige Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG bestimmt, dass bei der Ermittlung des der direkten Bundessteuer unterliegenden selbständigen Erwerbseinkommens die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abgezogen werden. Der Verweis in Art. 18 Abs. 1 AHVV auf das Steuerrecht steht jedoch unter dem Vorbehalt anderslautender Vorschriften im AHVG. Ein solcher der bundessteuerrechtlichen Ordnung derogierender Umstand ist unter dem Gesichtspunkt des Normzweckes sowie der angestrebten Gleichbehandlung Unselbständig- und Selbständigerwerbender darin zu erblicken, dass ein Abzug vom rohen Einkommen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG lediglich in der Höhe des «üblichen Arbeitgeberanteils» zulässig ist (BGE 133 V 563 E. 1.1 S. 564 mit Hinweis).
Gemäss Rz. 1114 (bis 31. Dezember 2007: 1104) der Wegleitung des BSV über die Beiträge der Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen (WSN) in der AHV, IV und EO sind laufende Beiträge in Einrichtungen der beruflichen Vorsorge soweit abziehbar, als sie üblicherweise dem Arbeitgeberanteil der Selbständigerwerbenden für ihr eigenes Personal entsprechen. Für Selbständigerwerbende ohne Personal ist es in analoger Anwendung von Art. 66 Abs. 1 BVG die Hälfte. Rz. 1115 WSN bestimmt, dass Summen für den Einkauf in die reglementarischen Leistungen (Art. 79b BVG) im Umfang von 50 % abzugsfähig sind.
Nach Art. 66 Abs. 1 BVG legt die Vorsorgeeinrichtung die Höhe der Beiträge des Arbeitgebers und der Arbeitnehmer in den reglementarischen Bestimmungen fest (Satz 1). Der Beitrag des Arbeitgebers muss mindestens gleich hoch sein wie die gesamten Beiträge aller seiner Arbeitnehmer (Satz 2).

2.2 In BGE 129 V 293 erkannte das Eidg. Versicherungsgericht, dass der Einkauf von Beitragsjahren durch Arbeitgeber oder Selbständigerwerbende ohne Arbeitnehmer im Rahmen der freiwilligen beruflichen Vorsorge (Art. 4 und 44 BVG) in einem bestimmten Umfang abzugsfähige persönliche Einlagen in Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG (und der Vorgängerbestimmung aArt. 18 Abs.

3 AHVV) darstellen. In BGE 132 V 209 bezeichnete es Rz. 1104 Satz 2 WSN, wonach Selbständigerwerbende ohne Arbeitnehmer vom massgebenden beitragspflichtigen Einkommen höchstens die Hälfte der laufenden Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung, der sie auf freiwilliger Basis angeschlossen sind, abzuziehen berechtigt sind, als gesetzmässig. In BGE 133 V 563 entschied die II. sozialrechtliche Abteilung des Bundesgerichts, dass bei Selbständigerwerbenden vom rohen Einkommen nicht nur die aufgrund einer normativen Verpflichtung geleisteten, sondern auch die freiwillig erbrachten, von den Statuten oder vom Reglement der Vorsorgeeinrichtung bloss ermöglichten Einlagen in die berufliche Vorsorge abgezogen werden können. Innerhalb bestimmter Schranken (u.a. beitragsmässige Begrenzung für einen Einkauf [Art. 79a BVG, in der vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2005 gültig gewesenen Fassung; heute: Art. 79a-79c BVG], Grundsätze der Angemessenheit [vgl. Art. 1-1b BVV 2]und Umgehungstatbestände [BGE 131 II 627 E. 5.2 S. 635 f.]) kann in analoger Anwendung von Art. 66 Abs. 1 BVG die Hälfte abgezogen werden (BGE 133 V 563 E. 2.4.4 in fine S. 568).

3.
Das kantonale Gericht hat die Beschränkung des Abzugs der persönlichen Einlagen des Beschwerdeführers im Rahmen der freiwilligen beruflichen Vorsorge (2. Säule) von Fr. 1'975'680.95 (Fr. 406'680.95 [ordentliche Beiträge]+ Fr. 1'569'000.- [Einkauf von Beitragsjahren]) für 2004 und Fr. 1'988'341.20 (Fr. 408'341.20 [ordentliche Beiträge]+ Fr. 1'580'000.- [Einkauf von Beitragsjahren]) für 2005 vom rohen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG auf die Hälfte wie folgt begründet: Nach der Rechtsprechung seien sowohl laufende Beiträge als auch der Einkauf von Beitragsjahren abzugsfähig. Daraus könne indessen nicht gefolgert werden, dass mit dem "üblichen Arbeitgeberanteil" der im jeweiligen Betrieb praktizierte Anteil gemeint sei. Gemäss Rz. 1115 WSN seien die Einkaufssummen im Umfang von 50 % abzugsfähig. Auch das Bundesgericht gehe davon aus, dass mindestens bei Einkäufen der "übliche Arbeitgeberanteil" in analoger Anwendung von Art. 66 Abs. 1 BVG einen Abzug nur zur Hälfte gestatte (BGE 133 V 563 E. 1.1 S. 564 und E. 2.4.4 S. 568 sowie Urteil H 140/06 vom 26. November 2007 E. 5). Vorliegend erscheine der Abzug von 50 % auch für die laufenden Beiträge gerechtfertigt, zumal die Lohnsumme der Angestellten verglichen mit dem Einkommen (Betriebsgewinn) des Beschwerdeführers sehr klein und deren Beiträge rund hundert Mal geringer seien. Der Beschwerdeführer sei damit in der Nähe eines Selbständigerwerbenden ohne Personal anzusiedeln. Damit sei gemäss Rz. 1114 WSN ohnehin nur ein 50%iger Abzug zuzulassen. Zudem sei auch ein Beitragsumgehungstatbestand gegeben. Mit der Ausgleichskasse sei davon auszugehen, dass die Regelung (Verpflichtung zur Beteiligung zu 100 % an den laufenden ordentlichen Beiträgen und am Einkauf von Beitragsjahren des Personals gemäss Anschlussvertrag und Reglementsnachtrag vom 10. Dezember 2004) bei einer grösseren BVG-beitragspflichtigen Lohnsumme der Angestellten wohl nicht in dieser Form getroffen worden wäre.

4.
Der Beschwerdeführer bringt vor, mit Einlagen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG seien die ordentlichen Beiträge und der Einkauf von Beitragsjahren zu verstehen. Rz. 1114 WSN konkretisiere in gesetzeskonformer Weise den Begriff des "üblichen Arbeitgeberanteils" im Sinne dieser Gesetzesbestimmung. Danach richte sich bei Beschäftigung von eigenem Personal der Umfang des Abzugs laufender ordentlicher Beiträge in die eigene berufliche Vorsorge nach dem Arbeitgeberanteil der Beiträge des Personals, welcher nach Art. 66 Abs. 1 BVG mindestens 50 % betragen müsse. In BGE 132 V 209 E. 4.2 S. 212 habe das Bundesgericht bestätigt, dass ein Selbständigerwerbender, welcher höhere Arbeitgeberanteile für sein Personal übernehme, auch für sich selber den höheren Arbeitgeberanteil bei der Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Abzug bringen könne. Gemäss Anschlussvertrag übernehme er 100 % der Beiträge seiner Angestellten an die berufliche Vorsorge. Damit seien 100 % seiner eigenen ordentlichen Beiträge abzugsfähig. Die Qualifikation als Selbständigerwerbender ohne Personal durch die Vorinstanz sei aktenwidrig und nicht nachvollziehbar. 2004 und 2005 habe er sieben Angestellte beschäftigt mit einer Lohnsumme von insgesamt mehr als Fr. 110'000.-. Im Weitern bringt der Beschwerdeführer vor, das Bundesgericht habe, soweit ersichtlich, bisher noch keinen Fall zu beurteilen gehabt, in welchem der beitragspflichtige Selbständigerwerbende berufsvorsorgeversichertes Personal beschäftigt und für dieses mehr als 50 % des Einkaufs von Beitragsjahren übernommen habe. In Bezug auf den Umfang des Abzugs von Einkäufen von Beitragsjahren bestehe jedoch die gleiche Gesetzes- und Verordnungsgrundlage wie hinsichtlich der ordentlichen Beiträge. Rz. 1115 WSN, wonach der "übliche Arbeitgeberanteil" der Einkäufe immer 50 % betrage, sei

ohne gesetzliche Grundlage. Da er gemäss Reglementsnachtrag vom 10. Dezember 2004 100 % des Einkaufs von Beitragsjahren seines Personals übernehme, seien daher die gesamten Einkäufe für die eigene berufliche Vorsorge bei der Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens in Abzug zu bringen. Schliesslich wendet der Beschwerdeführer ein, die von der Vorinstanz in pauschaler Form unterstellte Beitragsumgehung sei ohne tragfähige Begründung. Die einzelnen Tatbestandsmerkmale gemäss BGE 131 II 627 E. 5.2 S. 635 seien nicht geprüft worden. Zum ersten Merkmal (wenn die vom Pflichtigen gewählte juristische Form völlig unangepasst, ungewöhnlich oder sinnlos, in jedem Fall aber wirtschaftlich nicht begründbar erscheint) habe die Vorinstanz überhaupt keine Sachverhaltsfeststellungen getroffen. Davon könne indessen nicht gesprochen werden, weder in Bezug auf die laufenden ordentlichen Beiträge noch hinsichtlich den Einkauf von Beitragsjahren.

5.
5.1
5.1.1 In BGE 133 V 563, 132 V 209, 129 V 293 und in den seither ergangenen Urteilen des Bundesgerichts 9C 158/2007, 9C 349/2007, 9C 375/2007, alle vom 2. November 2007, und H 140/06 vom 26. November 2007 ging es nicht um Selbständigerwerbende, welche im Rahmen der 2. Säule versicherte Arbeitnehmer beschäftigten und sich an deren beruflichen Vorsorge - an den ordentlichen Beiträgen über das gesetzliche Minimum gemäss Art. 66 Abs. 1 BVG hinaus - beteiligten. Demgegenüber bestand vorliegend aufgrund des Anschlussvertrages und des Reglementsnachtrages vom 10. Dezember 2004 die Verpflichtung, für die der obligatorischen beruflichen Vorsorge unterstellten zwei der insgesamt sieben Angestellten den vollen Arbeitnehmeranteil der laufenden ordentlichen Beiträge sowie 100 % des Einkaufs von Beitragsjahren zu übernehmen. Aufgrund der Akten bezahlte der Beschwerdeführer Fr. 6'228.55 (2004) und Fr. 5'195.35 (2005).
5.1.2 Aus der Rechtsprechung lässt sich somit für den vorliegenden Fall direkt nichts ableiten. BGE 132 V 209 im Besonderen äusserte sich lediglich zu Rz. 1104 Satz 2 WSN. Das Eidg. Versicherungsgericht hatte in E. 4.2 zwar ausgeführt, dass ein Selbständigerwerbender, der gleichzeitig Arbeitgeber ist und in dieser Eigenschaft beispielsweise 60 Prozent der gesamten von seinen Arbeitnehmern geschuldeten Beiträge übernimmt, im selben Umfang die in die eigene berufliche Vorsorge (2. Säule) einbezahlten Beiträge als Geschäftsaufwand vom rohen Einkommen nach Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG abziehen kann. Gemäss diesen Ausführungen wäre somit der Abzug nicht auf die Hälfte begrenzt. Dies entspricht wohl auch dem Sinn von Rz. 1104 (seit 1. Januar 2008: 1114) Satz 1 WSN, welche Weisung für die Sozialversicherungsgerichte jedoch nicht verbindlich ist (BGE 133 V 450 E. 2.2.4 S. 455).
5.2
5.2.1 Nach dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG werden die persönlichen Einlagen Selbständigerwerbender in Einrichtungen der beruflichen Vorsorge bei der Ermittlung des AHV-beitragspflichtigen Einkommens abgezogen, soweit sie dem üblichen Arbeitgeberanteil entsprechen. Die Höhe des Abzugs ist somit begrenzt. Der Ausdruck "üblicher Arbeitgeberanteil" ("part habituellement prise en charge par l'employeur", "quota generalmente assunta dal datore di lavoro" in der französischen und italienischen Textfassung) nimmt Bezug auf Leistungen des Arbeitgebers an die berufliche Vorsorge der Arbeitnehmer. Dabei ist in erster Linie an die periodisch, mindestens jährlich zu entrichtenden Beiträge gemäss Art. 66 Abs. 1 BVG und Art. 331 Abs. 3 OR zu denken (BGE 129 V 293 E. 3.2.1 S. 296). Der Umstand, dass in Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG der Abzug der persönlichen Einlagen beispielsweise nicht einfach auf die Hälfte begrenzt wird, spricht dafür, dass in einem Anwendungsfall die vom konkreten Arbeitgeber aufgrund von Gesetz und Vorsorgereglement tatsächlich erbrachten Leistungen zugunsten der beruflichen Vorsorge des Personals massgebend sein sollen. Betragen diese bei den laufenden Beiträgen mehr als das gesetzliche Minimum von 50 % der gesamten Beiträge aller Arbeitnehmer, ist resp. wäre der Abzug entsprechend höher.
5.2.2
5.2.2.1 Die Einführung des Abzugstatbestandes nach Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG (bis 31. Dezember 1996: Art. 18 Abs. 3 AHVV, erlassen durch den Bundesrat gestützt auf Art. 9 Abs. 2 letzter Satz AHVG; BGE 132 V 209 E. 4.3 S. 212) erfolgte aus Gründen der Gleichbehandlung. Es wurde als unbefriedigend empfunden, dass die gemäss Art. 66 Abs. 1 BVG mindestens zur Hälfte vom Arbeitgeber zu übernehmenden Beiträge zur Finanzierung der beruflichen Vorsorge der Arbeitnehmer (nach Art. 8 lit. a AHVV) nicht massgebenden Lohn darstellten, die persönlichen Beiträge der Selbständigerwerbenden an die 2. Säule hingegen nicht, auch nicht teilweise, vom rohen Einkommen abgezogen werden konnten. Das Gebot der rechtsgleichen Behandlung erfordere, so der Bundesrat, dass solche Beiträge AHV-rechtlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum

Abzug zugelassen würden. Für Selbständigerwerbende ohne Arbeitnehmer sei in analoger Anwendung von Art. 66 Abs. 1 BVG die Hälfte dieser Beiträge vom rohen Einkommen abziehbar (BGE 129 V 293 E. 3.2.2.1 S. 296 mit Hinweis auf ZAK 1987 S. 6; die Regelung von aArt. 18 Abs. 3 AHVV wurde dann in Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG übernommen, BBl 1990 II 81). Zur Höhe des Abzugs bei Arbeitgebern wurde weiter nichts gesagt.
5.2.2.2 Gemäss den Erläuterungen zu aArt. 18 Abs. 3 AHVV sollte mit der Beschränkung des Abzugs auf das "üblicherweise" dem Arbeitgeberanteil entsprechende Ausmass der Gefahr von Missbräuchen entgegengetreten werden. Beispielhaft wurde der gut verdienende Selbständigerwerbende genannt, welcher nur einen Arbeitnehmer beschäftigt und für diesen den ganzen Beitrag an die 2. Säule übernimmt, "um auf diese Weise für sich selbst ebenfalls den Abzug des ganzen Betrages bei der Berechnung des AHV/IV/EO-Beitrages zu erwirken" (ZAK 1987 S. 7 oben). Aus der Entstehungsgeschichte von Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG (vgl. dazu auch BGE 129 V 293 E. 3.2.2 S. 296 ff.) lässt sich somit ableiten, dass die Leistungen eines Arbeitgebers für die berufliche Vorsorge seines Personals und der deshalb beanspruchte Abzug der persönlichen Einlagen in die 2. Säule bei der Ermittlung des AHV-beitragspflichtigen Einkommens resp. die entsprechende Beitragsreduktion nicht in einem Missverhältnis zueinander stehen dürfen. Eine regelbildende Quantifizierung eines solchen Missverhältnisses ist indessen unklar und erscheint in Anbetracht der Vielfalt von Lebenssachverhalten (Dauer der Zugehörigkeit der selbständigerwerbenden Person zur freiwilligen beruflichen Vorsorge
und Regelmässigkeit der Einlagen, Anzahl und Alter der beschäftigten Arbeitnehmer sowie BVG-pflichtige Lohnsumme, Grösse des Betriebs etc.) kaum möglich; zudem besteht die Gefahr der Ungleichbehandlung unter den Selbständigerwerbenden.
Als naheliegende Variante liesse sich zwar diskutieren, die Aufwendungen des Arbeitgebers für die berufliche Vorsorge des Personals in einem bestimmten Jahr, differenzierend nach laufenden Beiträgen und Einkauf von Beitragsjahren, zu vergleichen mit dem AHV-Beitrag auf den Aufwendungen für die eigene berufliche Vorsorge unter Berücksichtigung, dass die Hälfte der Einlagen auf jeden Fall zum Abzug zugelassen ist. Wird in dieser Weise vorgegangen, wäre mit Vorinstanz und Aufsichtsbehörde vorliegend ein Missbrauchstatbestand wohl zu bejahen und deshalb lediglich die Hälfte der persönlichen Einlagen zum Abzug vom rohen Einkommen nach Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG zuzulassen. Der Beschwerdeführer bezahlte insgesamt Fr. 6'228.55 (2004) und Fr. 5'195.35 (2005) an die Vorsorgeeinrichtung seines Personals. Der AHV-Beitrag auf der Hälfte seiner persönlichen Einlagen (je rund Fr. 990'000.-; vgl. E. 1 und E. 5.1.1) betrug für beide Jahre jeweils mehr als Fr. 90'000.-. Es erscheint indessen grundsätzlich und auch unter dem Gleichbehandlungsaspekt problematisch, die Abzugsberechtigung über den gegebenen hälftigen Abzug hinaus direkt von der Höhe des Beitragssubstrates abhängig zu machen.
5.2.3
5.2.3.1 Gemäss erwähntem Art. 8 lit. a AHVV gehören reglementarische Beiträge des Arbeitgebers (zugunsten seines Personals) an Vorsorgeeinrichtungen, welche die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach dem DBG erfüllen, nicht zum Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (massgebender Lohn; Art. 5 Abs. 2 Satz 1 AHVG). Der Beitragspflicht unterliegen nur Einlagen nicht, welche nach Statuten oder Reglement (grundsätzlich oder in einem bestimmten Zusammenhang) geschuldet sind (AHI 2004 S. 253, H 32/04 E. 4.2). Von der Beitragspflicht befreit ist nur, was der Arbeitgeber gestützt auf ihm grundsätzlich entzogene, jedenfalls nicht ad hoc im Einzelfall abänderbare normative Grundlagen zu leisten hat, sei es regelmässig, periodisch oder allenfalls anlässlich einer vorzeitigen Pensionierung (BGE 133 V 556 E. 7.4 S. 560; Urteil 9C 157/2009 vom 6. Juli 2009 E. 2.2).
5.2.3.2 Unter Art. 8 lit. a AHVV fallende Leistungen eines Arbeitgebers gelten als Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt seines Personals im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. d AHVG. Sie können somit bei der Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens in Abzug gebracht werden, soweit sie angemessen sind (Urteil 9C 387/2008 vom 14. April 2009 E. 3; BGE 133 V 563 E. 2.2 S. 565). Diese Abzugsmöglichkeit relativiert zumindest ein Stück weit das Argument der AHV-beitragsrechtlichen Ungleichbehandlung von Arbeitgebern und Arbeitnehmern, welche Anlass für die Schaffung von aArt. 18 Abs. 3 AHVV und Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG bildete. Es kommt dazu, dass Arbeitgeber neben den Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt des Personals (u.a. laufende Beiträge und Einkauf von Beitragsjahren im Rahmen der beruflichen Vorsorge) im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. d AHVG auch die zur Erzielung des rohen Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten (u.a. Personalaufwand [Löhne etc.]) nach Art. 9 Abs. 2 lit. a AHVG abziehen können. So besehen lässt sich jedenfalls mit Bezug auf die Frage des Abzugs persönlicher Einlagen in die 2. Säule gestützt auf Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG kein wesentlicher Unterschied ausmachen zwischen Selbständigerwerbenden mit und solchen

ohne
Arbeitnehmer. Deren durch die Statuten oder das Reglement der Vorsorgeeinrichtung ermöglichten Einlagen in die eigene berufliche Vorsorge (2. Säule; laufende ordentliche Beiträge, Einkauf von Beitragsjahren) sind höchstens zur Hälfte abziehbar (BGE 133 V 563).

5.3 Zusammengefasst ist der Gesetzeswortlaut ("üblicher Arbeitgeberanteil") nicht eindeutig, der normtragende Gesichtspunkt der Gleichbehandlung Selbständigerwerbender und Arbeitnehmer bei Arbeitgebern relativiert, wenn auch unklar und schwierig zu quantifizieren, was unter Missbrauch zu verstehen ist. Anderseits besteht kein ersichtlicher Grund, zwischen Selbständigerwerbenden mit und solchen ohne Arbeitnehmer zu differenzieren. Da diese maximal die Hälfte der persönlichen Einlagen vom rohen Einkommen nach Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG abziehen können (E. 2.2), muss dasselbe auch bei Arbeitgebern gelten, ohne dass es darauf ankäme, ob sie aufgrund statutarischer oder reglementarischer Verpflichtung mehr als 50 % der gesamten Beiträge der Arbeitnehmer übernehmen und/oder sich am Einkauf von Beitragsjahren beteiligen. In diesem Sinne ist die Rechtsprechung (BGE 133 V 563; 132 V 209; 129 V 293) zu verdeutlichen.

5.4 Die Beschwerde ist somit unbegründet.

6.
Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat der Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 7'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Versicherungsgericht des Kantons St. Gallen und dem Bundesamt für Sozialversicherungen schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 8. Januar 2010
Im Namen der II. sozialrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Meyer Fessler