



**Fall-Nr.:** B 2016/41  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 28.09.2017  
**Entscheiddatum:** 28.09.2017

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 28.09.2017**

**Steuerrecht, Kinderabzug, Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG. Bestätigung der in der Praxis zur Anwendung gebrachten Berechnungsmethode (E. 2), (Verwaltungsgericht, B 2016/41).**

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Bischofberger

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und



**A.Y. und B.Y.,**

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

### **Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2013)**

#### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.** A.Y. und B.Y. sind verheiratet und wohnen mit ihren drei Söhnen in X. K.Y. und L.Y., beide geboren 1994, schlossen am 30. Juni 2013 ihre Lehre inklusive Berufsmatur ab und absolvierten vom 1. Juli 2013 bis 22. November 2013 die Rekrutenschule. Vom 1. resp. 2. Dezember 2013 bis 29. bzw. 31. August 2014 arbeiteten sie für die E. AG, W., resp. für die S. AG, W. Am 15. September 2014 begannen sie ein Bachelorstudium in Elektrotechnik resp. Energie und Umwelttechnik an der Hochschule Rapperswil (act. 5/9/1.1, 1.3, 1.7-1.10, act. 5/2/6).

**B.** Mit Entscheid vom 4. August 2015 hiess das kantonale Steueramt eine Einsprache der Eheleute A.Y. und B.Y. gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 vom 10. Dezember 2014 teilweise gut. A.Y. und B.Y. wurden mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 94'100 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 29'000 veranlagt (act. 5/9/1.7-1.10). Dagegen rekurrten sie am 22. August 2015 an die Verwaltungsrekurskommission (act. 5/1). Mit Entscheid vom 15. Dezember 2015 (expediert mit Kurzbegründung am 16. Dezember 2015 und mit ausführlicher Begründung am 18. Januar 2016) hiess die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs gut und hob den Einspracheentscheid vom 4. August 2015 auf. A.Y. und B.Y. veranlagte sie für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 72'500 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 29'000 (act. 2, act. 5/11 f.).



**C.** Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 15. Dezember 2015 erhob das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) am 16. Februar 2016 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 4. August 2015 zu bestätigen (act. 1). Mit Vernehmlassung vom 2. März 2016 schloss die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde (act. 4). Mit Stellungnahme vom 11. März 2016 beantragten A.Y. und B.Y. (Beschwerdegegner) die Abweisung der Beschwerde (act. 7). Am 11. April 2016 liess sich der Beschwerdeführer abschliessend vernehmen (act. 11).

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlichen, in den Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

**1.** (...).

**2.** Im Mittelpunkt der Auseinandersetzung steht die Frage, ob die Vorinstanz den Beschwerdegegnern im Steuerjahr 2013 zu Recht die Kinder- und Versicherungsprämienabzüge für deren Zwillingssöhne gewährte.

**2.1.** Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) regelt die allgemeinen Abzüge der von den Kantonen zu erhebenden Einkommenssteuern für natürliche Personen (vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. a StHG). Vorbehalten sind Kinderabzüge und andere Sozialabzüge des kantonalen Rechts (Art. 9 Abs. 4 StHG). Laut Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG kann der Steuerpflichtige für jedes unter seiner elterlichen Sorge oder Obhut stehende oder volljährige Kind, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht, einen Kinderabzug von CHF 10'200 geltend machen, sofern er für dessen Unterhalt zur Hauptsache aufkommt und soweit er keinen Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG beansprucht. Hinzu kommt ein Versicherungsprämienabzug von CHF 600 für jedes Kind, für das der erwähnte Kinderabzug geltend gemacht werden kann (Art. 45 Abs. 1 lit. g Satz 3 StG). Nicht umstritten ist im vorliegenden Fall, dass sich die Zwillingssöhne der Beschwerdegegner per Stichtag 31. Dezember 2013 in beruflicher Ausbildung



befanden und die Beschwerdegegner keinen Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG beansprucht haben. Für den Kinderabzug wird weiter vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige „zur Hauptsache“ für den Unterhalt aufkommt. Dies muss indes nicht notwendigerweise mehr als 50 % sein (vgl. VerwGE B 2010/182; B 2010/203 vom 16. Dezember 2010 E. 2.1 mit Hinweis auf VerwGE B 2007/14 vom 9. Mai 2007 E. 2.4, in: SGE 2010 Nr. 23). Die Pflichtigen haben nachzuweisen, inwieweit sie den Unterhalt der Kinder „zur Hauptsache“ getragen haben (vgl. BGer 2C\_839/2016; 2C\_840/2016 vom 12. April 2017 E. 5.3 mit Hinweisen auf BGE 140 II 248 E. 3.5 und BGer 2C\_966/2015 vom 18. Juli 2016 in BGE 142 II 399 nicht publizierte E. 2.3, sowie GVP 2001 Nr. 31 und SGE 2015 Nr. 11). Soweit, wie hier, die tatsächlichen Auslagen nicht bekannt oder belegt sind, ist es zur Bestimmung des Unterhaltbedarfs zulässig, auf Schätzungen und Pauschalen zurückzugreifen und von diesen abzuweichen, soweit besondere Verhältnisse vorliegen (vgl. VerwGE B 2007/14 vom 9. Mai 2007 E. 2.1 f., in: SGE 2007 Nr. 9, siehe auch SGE 2001 Nr. 23). Bei erheblichen Einkünften des Kindes kann es am Merkmal der überwiegenden Unterhaltsleistung der Eltern fehlen (vgl. VerwGE B 2007/142 vom 12. Februar 2008 E. 2.4.3, in: SGE 2008 Nr. 1, und Zigerlig/oertli/Hofmann, Das st. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II./Rz. 668). Ein allfälliger Beitrag des Kindes ist von Fall zu Fall nach den konkreten Umständen zu ermitteln und zu den gesamten, notwendigen Lebenshaltungskosten ins Verhältnis zu setzen. Bis zu Erwerbseinkünften von CHF 15'000 pro Jahr darf davon ausgegangen werden, dass das Kind daraus nicht zur Hauptsache selbst seinen Unterhalt bestreiten kann. Einem Kind, das eigene Einkünfte erzielt (z.B. Erwerbseinkommen, Vermögenserträge), steht zudem in jedem Fall ein Betrag von CHF 6'000 pro Jahr zur freien Verfügung zu. Nur der überschüssende Teil wird als Unterhaltsbeitrag des Kindes angerechnet (vgl. StB 48 Nr. 1 Ziff. 2.2.2, S. 5).

**2.2.** Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt (Art. 61 Abs. 1 und 2 VRP). Der Rechtsfolgesatz von Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG übereignet der Veranlagungsbehörde kein Rechtsfolgeermessen (Entschliessungs- oder Auswahlermessen, vgl. zur Ermessenskontrolle Zigerlig/oertli/Hofmann, a.a.O., VII./Rz.100 und 102). Beim Passus „zur Hauptsache“ handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff (vgl. zur Abgrenzung zwischen Rechtsfolge- und Tatbestandsermessen resp. unbestimmten Rechtsbegriffen M. Donatsch, in: A. Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich,



3. Aufl. 2014, § 50 N 15 ff., Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 390 ff., Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 26 Rz. 19 ff., S. Hrubesch-Millauer, in: Hausheer/Walter [Hrsg.], Berner Kommentar, Band I/1, Einleitung und Personenrecht, Einleitung, Art. 1-9 ZGB, Bern 2012, Art. 4 N 21 f., sowie Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen – dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl. 2003, Rz. 724 ff., kritisch: B. Schindler, Verwaltungsermessen, St. Gallen 2010, Rz. 242 ff.). Die Handhabung von unbestimmten Rechtsbegriffen durch die rechtsanwendende Behörde unterliegt als Rechtsfrage der freien Überprüfung durch das Verwaltungsgericht (vgl. VerwGE K 2014/2 vom 25. Februar 2016 E. 2.2.2, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Bei der Würdigung örtlicher oder persönlicher Verhältnisse sowie in technischen Belangen oder in anderen Bereichen, in denen der Richter aufgrund seines (beschränkten) Sachwissens keine triftigen Gründe für eine abweichende Entscheidung nennen kann, hat es einen Beurteilungsspielraum der Verwaltung oder der Vorinstanz zu achten (vgl. Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 727 f.).

**2.3.** Die Vorinstanz begründet ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die Erwerbseinkünfte der beiden Söhne sich nach Abzug des Betrags zur freien Verfügung von je CHF 6000 auf weniger als CHF 15'000 beliefen, weshalb davon ausgegangen werden könne, dass diese damit ihren Unterhalt nicht zur Hauptsache selbst bestreiten könnten. Demgegenüber macht der Beschwerdeführer geltend, K.Y. habe im Jahr 2013 Einkünfte von insgesamt CHF 19'649 und L.Y. solche von CHF 16'497 erzielt. Die natürliche Vermutung, wonach bei Erwerbseinkünften von bis zu CHF 15'000 pro Jahr davon ausgegangen werde, dass das Kind daraus nicht zur Hauptsache selbst seinen Unterhalt bestreiten könne, greife hier nicht. Da einem Kind, das eigene Einkünfte erziele, in jedem Fall ein Betrag von CHF 6'000 zur freien Verfügung zustehe, habe K.Y. aus eigenem Einkommen CHF 13'649 und L.Y. CHF 10'497 an ihren jeweiligen Lebensunterhalt beisteuern können. Gemäss der Tabelle „Empfehlung zur Bemessung von Unterhaltsbeiträgen für Kinder der Bildungsdirektion des Kantons Zürich“ belaufe sich der jährliche Unterhaltsbedarf von K.Y. und L.Y. auf je CHF 17'640. Damit könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdegegner zur Hauptsache für den Unterhalt ihrer Zwillings söhne aufgekommen seien (act. 1, S. 3 ff., Ziff. IV/3 f.).



**2.4.** Wie der Beschwerdeführer zutreffend ausgeführt hat, sind die Gerichte an die St. Galler Steuerbuchweisungen nicht gebunden. Dabei handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, welche sich an die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, somit an die Verwaltungsbehörden mit deren Verwaltungspersonal richten. Sie sind zwar (nur) behördenverbindlich, aber auch dies nur insoweit, als ihr Inhalt nicht in Widerspruch zur Rechtsordnung steht (vgl. hierzu BGE 142 II 182 E. 2.3.2 mit Hinweisen, siehe auch GVP 2001 Nr. 31 E. 2d). Insofern ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz gemäss Auffassung des Beschwerdeführers bei ihrer Berechnung der massgebenden Erwerbseinkünfte pro Jahr von den Vorgaben im St. Galler Steuerbuch abgewichen ist, selbst wenn sich eine solche Abweichung, wie die Vorinstanz zu Recht einwendet (act. 4), aus dem Wortlaut der Steuerbuchweisungen nicht eindeutig ergibt. Die Vorinstanz begründet die Abweichung damit, dass es sich nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen auswirken soll, wenn deren Kinder bestrebt sind, Timeoutphasen zwischen einzelnen Ausbildungsschritten oder Militärdienst mit Erwerbsarbeit zu überbrücken (act. 4). Indessen ist dieses Interesse in der Praxishilfe des Beschwerdeführers bereits berücksichtigt. Die im Steuerbuch enthaltene Schwelle von CHF 15'000 Erwerbseinkünften pro Jahr (vgl. StB 48 Nr. 1 Ziff. 2.2.2, S. 5) ist im Verhältnis zum durchschnittlichen jährlichen Unterhaltsbedarf, welcher gemäss der Zürcher Kinderkosten-Tabelle (ajb.zh.ch) selbst bei 18-jährigen Kindern in der Regel kaum mehr als CHF 25'000 betragen dürfte, mit Blick auf den Wortlaut von Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG – „zur Hauptsache“ – bereits grosszügig angesetzt. Demnach bestehen keine triftigen Gründe für eine von der bisherigen Praxis abweichende Entscheidung, zumal die natürliche Vermutung, wonach ein Kind seinen Lebensunterhalt nicht zur Hauptsache selbst bestreiten kann, gemäss der Berechnungsmethode der Vorinstanz neu bis zu einem Einkommen von CHF 20'999 greifen würde (vgl. die zutreffenden Ausführungen des Beschwerdeführers in der Replik vom 11. April 2016, act. 11 Ziff. 2). Damit würde sich der Widerspruch zum Wortlaut von Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG – „zur Hauptsache“ – im Vergleich zur bisherigen Schwelle von CHF 15'000 weiter verstärken. Die vom Beschwerdeführer in der Praxis zur Anwendung gebrachte Berechnungsmethode ist zu bestätigen. Unbestritten sind die Feststellungen der Vorinstanz in Erwägung 2c des angefochtenen Entscheids (act. 2, S. 6), wonach die Zwillingssöhne der Beschwerdegegner im Jahr 2013 Erwerbseinkünfte von CHF 19'649 resp. CHF 16'497 erzielt haben. Nach dem



Gesagten greift die natürliche Vermutung, wonach bei Erwerbseinkünften von bis zu CHF 15'000 pro Jahr davon ausgegangen werde, dass das Kind daraus nicht zur Hauptsache selbst seinen Unterhalt bestreiten könne, in Anlehnung an die bisherige Praxis des Beschwerdeführers damit im vorliegenden Fall nicht. Da einem Kind, das eigene Einkünfte erzielt, in jedem Fall ein Betrag von CHF 6'000 zur freien Verfügung zusteht, haben K.Y. aus eigenem Einkommen CHF 13'649 und L.Y. CHF 10'497 an ihren jeweiligen Lebensunterhalt beisteuern können. Im Verhältnis zum jährlichen Unterhaltsbedarf, welcher vorliegend gemäss der Zürcher Kinderkosten-Tabelle per 1. Januar 2013 unbestrittenermassen je CHF 17'640 pro Kind beträgt (vgl. act. 1, S. 3 Ziff. IV/2c), kann damit nicht mehr gesagt werden, die Beschwerdegegner würden „zur Hauptsache“ für den Unterhalt ihrer Zwillingsöhne aufkommen. Demzufolge ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben. Damit gilt (wieder) die Steuerveranlagung gemäss Einspracheentscheid vom 4. August 2015.

**3.** Dem Verfahrensausgang entsprechend haben die Beschwerdegegner die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens vor Verwaltungsgericht sowie des Beschwerde- und Rekursverfahrens vor der Vorinstanz zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Die Vorinstanz hat für das Rekursverfahren – das Beschwerdeverfahren wurde zufolge Rückzugs kostenlos abgeschrieben – eine Gebühr von CHF 600 festgesetzt. Sie ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht ist eine Gebühr von CHF 1'000 angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12, GKV). Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98<sup>ter</sup> VRP in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 der Schweizerischen Zivilprozessordnung, Zivilprozessordnung; SR 272, ZPO, vgl. hierzu VerwG B 2013/178 vom 12. Februar 2014 E. 8, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

**1.** Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehoben.



## St.Galler Gerichte

**2.** Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 600 bezahlen die Beschwerdegegner unter Verrechnung mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe.

**3.** Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'000 bezahlen die Beschwerdegegner.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Bischofberger