



Fall-Nr.: I/1-2009/230
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 09.12.2010
Entscheiddatum: 09.12.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 09.12.2010

Art. 45 Abs. 1 lit. h (sGS 811.1). Die generelle Kürzung von Kinderbetreuungskosten um pauschal 25% für Lebenshaltungskosten ist nicht sachgerecht (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 9. Dezember 2010, I/1-2009/230)

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X und Y Z, Rekurrenten,

vertreten durch X,

gegen

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

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2008)

Sachverhalt:

A.- X und Y Z haben zwei Kinder (A, geb. 2005, und B, geb. 2007) und wohnen in C. X ist unselbständig erwerbstätig; Y arbeitet in einem Teilzeitpensum. In der Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 machte das Ehepaar Z einen Abzug für die Betreuung der Kinder durch Drittpersonen von Fr. 7'778.-- geltend und deklarierte ein steuerbares Einkommen von Fr. 98'341.-- und ein steuerbares



St.Galler Gerichte

Vermögen von Fr. 122'057.--. Das kantonale Steueramt nahm einige Änderungen vor, unter anderem kürzte es die geltend gemachten Kinderbetreuungskosten von Fr. 7'778.-- um 25% auf Fr. 5'834.--. X und Y Z wurden für 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 130'300.-- zum Satz von Fr. 129'400.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 543'000.-- zum Satz von Fr. 552'000.-- veranlagt. Im Rahmen einer Korrekturveranlagung wurden unter anderem die Betreuungskosten für B zu 100% zugelassen, wodurch sich der Abzug auf Fr. 6'674.-- erhöhte. Das steuerbare Einkommen betrug neu Fr. 122'500.-- zum Satz von Fr. 121'700.--.

B.- Gegen diese Veranlagung erhoben X und Y Z mit Schreiben vom 9. November 2009 Einsprache. Sie stellten den Antrag, auf den Abzug von 25% bei den Kinderbetreuungskosten für A sei zu verzichten. Mit Entscheid vom 23. November 2009 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C.- Mit Eingabe vom 21. Dezember 2009 erhoben X und Y Z gegen diesen Einsprache-Entscheid Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die pauschale Kürzung des Kinderbetreuungskostenabzugs sei zu reduzieren oder durch einen Betrag von Fr. 10.-- pro Tag zu ersetzen.

Mit Schreiben vom 10. Februar 2010 verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung und beantragte die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 21. Dezember 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Umstritten ist die Höhe des Abzugs für Kinderbetreuungskosten.



a) Die Rekurrenten machen geltend, ein Abzug von 25% der Kinderbetreuungskosten für die Verpflegung von Säuglingen und Kindern sei unverhältnismässig hoch. Teuer seien die Betreuungsstunden und nicht die Esswaren. Gerechtfertigt sei ein Abzug von maximal Fr. 10.-- pro Tag. Da die Tarife in den Kinderkrippen nach Einkommen abgestuft seien, koste das Essen bei Anwendung des pauschalen Abzugs der Vorinstanz unterschiedlich viel, was mit dem in der Bundesverfassung verankerten Gleichbehandlungsgebot nicht vereinbar sei. Bei der auswärtigen Verpflegung beispielsweise betrage der Abzug für Mehrkosten in jedem Fall Fr. 15.--, unabhängig von der Einkommenshöhe.

Die Vorinstanz hält dem entgegen, dass lediglich die Kosten für die Betreuung sowie Nebenkosten, nicht aber jene für die übrigen Lebenshaltungskosten wie Verpflegung abziehbar seien. Falls die Verpflegungskosten wie im vorliegenden Fall nicht separat ausgewiesen würden, müsse der Gesamtbetrag pauschal um 25% gekürzt werden. Bei 70 Mahlzeiten im Jahr 2008 ergebe dies für die Tochter A umgerechnet auf einen Tag Fr. 13.50. Gemäss Betriebsreglement der fraglichen Kinderkrippe seien ein Znüni, ein Mittagessen, eine Zwischenmahlzeit und ein Zvieri vorgesehen. Es erscheine gerechtfertigt, von Vollkosten von Fr. 20.-- für eine Mittagsverpflegung und drei Zwischenverpflegungen auszugehen. Das Steuerveranlagungsverfahren sei ein Massenverfahren, wo Pauschalierungen erlaubt seien, um nicht jeden Einzelfall im Detail prüfen zu müssen. Dies sei mit der Weisung im Steuerbuch, wonach 25% der angefallenen Kosten als Lebenshaltungskosten gelten würden, umgesetzt worden. Es bestehe die Möglichkeit, eine detaillierte Kostenaufteilung zu präsentieren.

b) Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung handelt es sich bei den Kinderbetreuungskosten nicht um Gewinnungs-, sondern um Lebenshaltungskosten (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.681/2004 und 2A.362/2003). Die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sind grundsätzlich nicht abziehbar (vgl. Art. 47 StG), ausser es existiere eine entsprechende gesetzliche Grundlage. Bis zur Inkraftsetzung der Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung können die Kantone einen Abzug von den steuerbaren Einkünften vorsehen für die während der Erwerbstätigkeit der Eltern entstehenden Kinderbetreuungskosten (Art. 72c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14). Davon hat der Kanton St. Gallen in Art. 45 Abs. 1 lit. h



StG Gebrauch gemacht. Demnach können die Kosten der Betreuung von Kindern unter 15 Jahren durch Drittpersonen, höchstens Fr. 5'000.-- für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige einen Kinderabzug nach Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 oder 2 StG beanspruchen kann, von den Einkünften abgezogen werden, wenn bei gemeinsam steuerpflichtigen Eltern beide einer Erwerbstätigkeit nachgehen oder einer der beiden dauernd erwerbsunfähig ist. Als Kinderbetreuungskosten gelten Aufwendungen, welche bei der Betreuung der Kinder durch Drittpersonen anfallen. Darunter fallen insbesondere Taggelder für private und öffentliche Organisationen, welche sich der Kinderbetreuung annehmen (Kinderkrippen, etc.) sowie Honorare an Personen, welche die Betreuung von Kindern beruflich oder nebenberuflich ausüben (Tagesmütter, etc.). Kosten für die Verpflegung oder für anderen Unterhalt der Kinder stellen keine reinen Betreuungskosten dar und sind als Lebenshaltungskosten nicht abziehbar. Solche Kosten würden auch entstehen, wenn die Kinder nicht durch Dritte betreut würden (StE 2010 B 27.7 Nr. 19 mit Hinweis auf BBl 2009 4766).

In der entsprechenden Steuerbuchweisung (StB 45 Nr. 14, in der Fassung vom 1. Januar 2009) wird dazu festgehalten, abzugsberechtigt sei die Entschädigung für die Betreuung der Kinder sowie für die Nebenkosten, nicht aber die übrigen Lebenshaltungskosten des Kindes wie beispielsweise Verpflegung. Falls ein Kind ausserhalb des eigenen Haushalts durch Drittpersonen betreut werde und die Verpflegungskosten nicht separat ausgewiesen würden, müsse der Gesamtbetrag der Fremdbetreuungskosten pauschal um 25% gekürzt werden. Bei den von der Vorinstanz erlassenen und im St. Galler Steuerbuch publizierten Weisungen handelt es sich um Dienstvorschriften, sogenannte Verwaltungsverordnungen, die für sich genommen keine gegenüber Dritten verbindlichen Rechtssätze enthalten. Sie dienen der Schaffung einer einheitlichen Verwaltungspraxis und sollen den Beamten die Rechtsanwendung erleichtern (vgl. SGE 2001 Nr. 23 E. 2.d). Das Gericht ist an diese Weisungen in der Regel nicht gebunden, sondern überprüft nur, ob der angefochtene Entscheid mit den gesetzlichen und den übrigen als Rechtssätze erlassenen einschlägigen Normen übereinstimmt, nicht aber, ob er den internen Weisungen entspricht.

Nach der allgemeinen Beweislastregel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während dem Steuerpflichtigen die Beweislast für



Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuergesetz, 6. Aufl. 1999, S. 379 f.). Der Nachweis für die Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten obliegt damit dem Steuerpflichtigen.

c) Die Rekurrenten sind Eltern einer im strittigen Steuerjahr 2008 dreijährigen Tochter und eines einjährigen Sohnes. Während der Erwerbstätigkeit der Mutter (Beschäftigungsgrad 41%) wurden die Kinder in der Kinderkrippe D in E betreut. Den entsprechenden Bestätigungen der Kinderkrippe ist zu entnehmen, dass im Jahr 2008 für die Tochter A Fr. 3'770.-- und für den Sohn B Fr. 3'360.-- an Betreuungskosten anfielen. Die Tochter wurde zudem für Fr. 648.-- von einer Privatperson betreut. Hierfür liegen keine Belege (Rechnung, Quittung oder Bestätigung) vor. Die Vorinstanz anerkannte die Voraussetzungen zur Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kinderbetreuungskosten im Grundsatz. Für den Sohn B wurden die bezahlten Betreuungskosten vollumfänglich zugelassen, nachdem die Rekurrenten darauf hingewiesen hatten, dass B in der Krippe mit selbst mitgebrachter Schoppen- und Breinahrung verpflegt worden war. Bei der Tochter A wurde in Anwendung der zitierten Steuerbuchweisung ein Einschlag von 25% für nicht abzugsfähige Verpflegungskosten gemacht.

Wie in von öffentlicher Hand subventionierten Kindertagesstätten üblich, ist der Betreuungstarif der Kinderkrippe D einkommensabhängig abgestuft. Für dieselbe Leistung, die Betreuung eines Kindes während einer gewissen Zeit inklusive Verpflegung, bezahlen Eltern unterschiedlich hohe Beträge. Zwischen dem Normaltarif und dem günstigsten Sozialtarif besteht eine Differenz von rund 260% (vgl. Tarif in act. 8/1.9). In der Stadt St. Gallen beträgt der höchste Ansatz beinahe das Vierfache des günstigsten Tarifs (www.stadt.sg.ch). Mit einem prozentualen Abzug für Verpflegungskosten ergeben sich in einem Fall, wo der höchste Tarif zur Anwendung gelangt, wesentlich höhere, nicht abzugsfähige Verpflegungskosten als in jenem Fall, wo der tiefste Tarif verrechnet wird. Ausgehend vom Normaltarif der Kinderkrippe D kämen die Kosten für die Verpflegung eines Kindes bei einem Ansatz von 25% an einem Tag auf knapp Fr. 20.-- zu stehen. Beim günstigsten Sozialtarif wären es Fr. 7.50. Die Höhe der Verpflegungskosten ist jedoch bei jedem Kind in etwa gleich, ausser bei Säuglingen, wo die Nahrung in der Regel von den Eltern mitgebracht wird. Im



letzteren Fall wäre jeglicher Abzug für Verpflegung daher fehl am Platz. Zudem gibt es ausserhäusliche Fremdbetreuung ohne Verpflegung (Hauptmahlzeit), wenn die Kinder nur an Vor- oder Nachmittagen ohne Mittagessen betreut werden. Auch in jenen Fällen ist ein Abzug kaum gerechtfertigt. Die Kürzung um einen pauschalen Prozentsatz der von der Kinderkrippe in Rechnung gestellten Kosten erweist sich unter diesen Umständen als problematisch und nicht sachgerecht.

Wie aus der Wegleitung zur Steuererklärung 2008 (Ziff. 16.5) hervorgeht, steht den Steuerpflichtigen der Nachweis tieferer Lebenshaltungskosten offen. Die Bestätigung der Kinderkrippe D weist für das Jahr 2008 Betreuungskosten für A in der Höhe von Fr. 3'770.-- aus. Angaben zur tatsächlichen Höhe der Verpflegungskosten in der Kinderkrippe D fehlen. Gemäss unbestrittener Darstellung der Rekurrenten hat die Tochter A in der Kinderkrippe 70 (Haupt)Mahlzeiten eingenommen. Da die Eltern die effektive Höhe der Verpflegungskosten nicht kennen und ihnen gegenüber von Seiten der Kinderkrippen keine gesetzliche Bescheinigungspflicht auf Differenzierung der einzelnen Dienstleistungen besteht (vgl. Art. 172 StG), kann nicht verlangt werden, dass sie die effektive Höhe der Verpflegungskosten strikt nachweisen. Nachdem die Anzahl der eingenommenen Mahlzeiten bekannt ist, erscheint es sinnvoll, auf einen Pauschalbetrag pro Hauptmahlzeit (inklusive Zwischenverpflegungen) abzustellen.

Bleibt zu klären, welcher Ansatz für eine Kinderhauptmahlzeit (1 bis 6 Jahre alt) zu veranschlagen ist. Im Zusammenhang mit den Ansätzen für Verpflegung und Unterkunft Unselbständigerwerbender (Kost und Logis) ist dem Steuerbuch für das Jahr 2008 ein Betrag von Fr. 2.50 zu entnehmen (StB 29 Nr. 4 Ziff. 2 in der Fassung vom 1. Januar 2007, Kinder bis 6 Jahre; derselbe Ansatz gilt beim Naturallohn für landwirtschaftliche Arbeitnehmer, vgl. StB 31 Nr. 1 Ziff. 6.2 in der Fassung vom 1. Januar 2007, Kinder bis 6 Jahre). In den Empfehlungen zur Bemessung von Unterhaltsbeiträgen für Kinder des Amtes für Jugend und Berufsberatung des Kantons Zürich wird für die Ernährung eines von mehreren bis zu 6 Jahre alten Kindern ein monatlicher Betrag von Fr. 235.-- veranschlagt. Daraus ergeben sich tägliche Verpflegungskosten von rund Fr. 8.--. Die Rekurrenten stellen den Antrag, es sei von Fr. 10.-- pro Mahlzeit auszugehen. Insgesamt erscheint es vorliegend angemessen, für ein Mittagessen inkl. Zwischenverpflegung(en) und Zubereitungskosten von Fr. 8.-- auszugehen. Bei 70 Mahlzeiten à Fr. 8.-- für die Tochter A stellen somit Fr. 560.-- der



St.Galler Gerichte

gesamten Betreuungskosten in der Kinderkrippe von Fr. 3'770.-- nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar. Der zulässige Abzug für die Kinderbetreuungskosten für A in der Krippe beträgt damit Fr. 3'210.--.

Die Rekurrenten haben für die Tochter A zudem weitere Betreuungskosten von Fr. 648.-- geltend gemacht. Als Rechnungsstellerin wird eine Privatperson genannt. Eine schriftliche Bestätigung liegt nicht vor. Mangels näherer Angaben der Rekurrenten, weder in den Steuerunterlagen noch im Rekurs, ist nicht bekannt, ob es sich dabei um eine Betreuung ausser Haus inkl. Verpflegung handelt und ob diese Kürzung überhaupt angefochten wird. Der Abzug von 25% ist daher zu bestätigen; die anrechenbaren Betreuungskosten betragen Fr. 486.--. Somit ergeben sich abzugsfähige Kinderbetreuungskosten für A von Fr. 3'696.-- (Fr. 3'210.-- zuzüglich Fr. 486.--) und für B von Fr. 3'360.--, insgesamt Fr. 7'056.--.

Dadurch reduziert sich das Nettoeinkommen auf Fr. 138'276.--. Der Abzug für Krankheitskosten erhöht sich auf Fr. 7'177.-- (Fr. 9'942.-- abzüglich Selbstbehalt von Fr. 2'765.--). Das satzbestimmende Einkommen beträgt neu Fr. 121'349.--. Die Ausscheidung ist ebenfalls entsprechend anzupassen. Das im Kanton St. Gallen steuerbare Einkommen reduziert sich auf Fr. 122'100.--.

d) Der Rekurs ist somit gutzuheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 23. November 2009 ist aufzuheben. Die Rekurrenten sind für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 122'100.-- zum Satz von Fr. 121'300.-- zu veranlagern. Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert bei Fr. 643'000.-- zum Satz von Fr. 655'000.--.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 961.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, den Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramts vom 23. November 2009 wird aufgehoben.



St.Galler Gerichte

2. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 122'100.-- zum Satz von Fr. 121'300.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 643'000.-- zum Satz von Fr. 655'000.-- veranlagt.
3. Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 800.--.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Rekurrenten Fr. 600.-- zurückzuerstatten.