



Fall-Nr.: I/1-2009/182
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 21.10.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 21.10.2010

Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG und Art. 50 Abs. 3 StG (sGS 811.1). Situation bei einem Konkubinatspaar ohne gemeinsame Kinder (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. Oktober 2010, I/1-2009/182).

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

X, Rekurrent,

vertreten durch Herbert Meienhofer, Treuhand Meienhofer, Oberwisen 6,
9525 Lenggenwil,

gegen

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

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2007)

Sachverhalt:

A.- X ist bei der A AG angestellt. Er lebt zusammen mit Y und deren vier Kindern in B. Y ist verwitwet und erhält für sich und die Kinder Waisenrenten. X bezieht für die vier Kinder seiner Lebenspartnerin von der Ausgleichskasse seiner Arbeitgeberin Kinderzulagen. Im Jahr 2007 erhielt er eine rückwirkende Nachzahlung der



St.Galler Gerichte

Kinderzulagen ab Dezember 2003, welche er in der Steuererklärung 2007 als Einkommen deklarierte. Gleichzeitig machte er drei Kinderabzüge in der Höhe von Fr. 20'400.-- geltend. Das kantonale Steueramt liess die Kinderabzüge nicht zu und veranlagte X für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 in der Folge mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'400.-- zum Satz von Fr. 77'200.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 12'000.--.

B.- Gegen diese Veranlagung erhob X mit Eingabe seines Vertreters vom 16. März 2009 Einsprache mit dem Antrag, die Kinderabzüge seien ihm zu gewähren. Mit Entscheid vom 8. September 2009 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C.- Mit Eingabe seines Vertreters vom 7. Oktober 2009 erhob X gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Er beantragt die Gewährung der Kinderabzüge, die erhöhten Versicherungsprämienabzüge und die Anwendung des Vollsplittingtarifs.

Mit Schreiben vom 9. November 2009 verzichtete die Vorinstanz auf Einreichung einer Vernehmlassung und beantragte die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

Auf die vom Rekurrenten zur Begründung seiner Anträge gemachten Ausführungen sowie die Akten wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 7. Oktober 2009 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 Gewährung des Kinderabzugs für die Kinder der Lebenspartnerin des Rekurrenten.



a) Der Rekurrent macht geltend, seit 1. Dezember 2003 bestehe mit seiner Lebenspartnerin ein Konkubinatsvertrag, welcher den gemeinsamen Lebensunterhalt für die Parteien zusammen mit den Kindern der Partnerin regle. Aufgrund dieses Vertrags habe die Ausgleichskasse am 30. August 2007 die Auszahlung der Kinderzulagen an ihn verfügt. Gemäss Merkblatt zum Kinderzulagengesetz des Kantons St. Gallen begründeten eigene, adoptierte sowie Stief- und Pflegekinder einen Anspruch auf Kinderzulagen. Ihm würden unbestrittenermassen Kinderzulagen ausgerichtet und er versteuere diese auch. Die Familienausgleichskasse richte die Zulagen aufgrund eines Kindesverhältnisses oder seines überwiegenden Aufkommens für die Kinder aus. Seinen Einkünften von Fr. 115'131.-- im Jahr 2007 stünden Einkünfte seiner Partnerin von Fr. 49'626.-- gegenüber. Damit sei klar, dass er für den Unterhalt der Familie zur Hauptsache aufkomme. Die Einkünfte der Partnerin würden dazu nicht ausreichen. Es sei nicht einzusehen, weshalb die von der Vorinstanz zitierten Empfehlungen des Jugendamtes Zürich zur Bemessung von Unterhaltsbeiträgen für Kinder auf dem Land in einfachen Verhältnissen nicht gelten sollten. Massgebend sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und nicht der Wohnort.

Die Vorinstanz führt im Einsprache-Entscheid zur Hauptsache aus, der Rekurrent sei weder der leibliche, noch der Adoptiv-, Stief- oder Pflegevater. Die Kinder würden auch nicht unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehen. Vertraglich sei zwischen den Konkubinatspartner lediglich vereinbart worden, dass im Fall des Todes seiner Lebenspartnerin oder bei Verlust von deren Handlungsfähigkeit die Vormundschaft über die unmündigen Kinder auf den Rekurrenten übertragen werden solle. Selbst wenn er für den Unterhalt der Kinder zur Hauptsache aufkäme, könne er daher keine Kinderabzüge geltend machen. Für die Anwendung des Vollsplittingtarifs müsse der Rekurrent zur Hauptsache für die Kinder aufkommen. Auf dem Land in einfachen Verhältnissen, in denen sich der Steuerpflichtige befinde, sei davon auszugehen, dass die Waisenrenten zwar nicht vollumfänglich für den Unterhalt der Kinder ausreichen, diese aber trotzdem den Hauptbestandteil des Kinderunterhalts ausmachen. Es sei deshalb davon auszugehen, dass die Partnerin zur Hauptsache für die Kinder aufkomme. Nur sie allein könne daher vom Vollsplittingtarif profitieren.

b) Nach Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG (in der Fassung nGS 42-73) werden für die Steuerberechnung vom Reineinkommen für jedes unter der elterlichen Sorge oder



Obhut des Steuerpflichtigen stehende Kind, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht, Fr. 6'800.--, abgezogen, wenn der Steuerpflichtige für den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache aufkommt und keinen Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG beansprucht. Als Kinder im Sinn von Art. 48 Abs. 1 lit. a StG gelten nach Art. 30 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt: StV) leibliche Kinder sowie Adoptiv-, Stief- und Pflegekinder. Eine Pflegekindschaft liegt vor, wenn ein Unmündiger in der Obhut von Personen lebt, die nicht seine Eltern sind (vgl. Art. 300 Abs. 1 des Zivilgesetzbuches, SR 210, abgekürzt: ZGB). Sie ist kein selbständiges Rechtsinstitut, sondern ein faktisches Familienverhältnis, dem das Zivilrecht einzelne Wirkungen des Kindesverhältnisses beilegt. Das Pflegeverhältnis kommt durch Vertrag zwischen dem gesetzlichen Vertreter des Kindes oder der die Fremdpflege anordnenden Behörde und den Pflegeeltern zustande. Der Vertrag kann auch konkludent geschlossen werden. Wer Pflegekinder aufnimmt, bedarf einer Bewilligung der Vormundschaftsbehörde oder einer anderen vom kantonalen Recht bezeichneten Stelle seines Wohnsitzes und steht unter deren Aufsicht (Art. 316 Abs. 1 ZGB).

c) Der Rekurrent ist weder der leibliche noch der Adoptiv- oder Stiefvater der vier Kinder seiner Lebenspartnerin. Er ist auch nicht deren Pflegevater. Da die Kinder mit ihrer leiblichen Mutter zusammenwohnen und sich daher nicht in fremder Obhut befinden, liegt kein Fall von einer Pflegekindschaft vor. Es fehlt auch an einer entsprechenden Bewilligung der zuständigen kantonalen Behörde. Damit sind die Voraussetzungen für die Gewährung von Kinderabzügen nicht gegeben. Daran vermögen weder der Konkubinatsvertrag zwischen dem Rekurrenten und der Mutter der Kinder über die Bestreitung des gemeinsamen Lebensunterhalts noch die Erklärung der Mutter betreffend die Betreuung der Kinder bei deren Ableben etwas zu ändern. Auch die Tatsache, dass der Rekurrent Kinderzulagen für die Kinder seiner Partnerin erhält, begründet kein Pflegekindverhältnis im Sinn von Art. 30 StV.

d) Ist der Kinderabzug gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG nicht zulässig, kann auch keine Erhöhung des Abzugs für Versicherungsprämien und Sparzinsen im Sinn von Art. 45 Abs. 1 lit. g StG gewährt werden. Schliesslich sieht das kantonale Steuerrecht keinen Unterstützungsabzug im Sinn von Art. 213 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11) vor.

3.- Der Rekurrent beantragt sodann die Anwendung des Verheiratetentarifs.



a) Für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten wird der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens angewendet (Art. 50 Abs. 3 StG). Diese Bestimmung wird auch auf verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige angewendet, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammen leben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten (Art. 50 Abs. 4 StG). Die Voraussetzungen des st. gallischen Rechts für die Anwendung des Tarifs für Verheiratete stimmen im Wortlaut mit Art. 214 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11; abgekürzt: DBG) überein. Daher können Lehre und Rechtsprechung zu Art. 214 DBG analog herangezogen werden. Unter Kindern sind Personen zu verstehen, für welche der steuerpflichtigen Person ein Kinderabzug nach Art. 48 StG zusteht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 33 zu Art. 214 DBG). Als unterstützungsbedürftig gilt eine Person dann, wenn sie aus objektiven Gründen, unabhängig von ihrem Willen, längerfristig nicht in der Lage ist, ganz oder teilweise für ihren Lebensunterhalt aufzukommen und deshalb auf Hilfe von Drittpersonen angewiesen ist. Eine Unterstützungsbedürftigkeit ist häufig dann anzunehmen, wenn die unterstützte Person erwerbsunfähig oder nur beschränkt erwerbsfähig ist. Verzichtet die unterstützte Person dagegen freiwillig und ohne zwingenden Grund auf die Erzielung eines (genügenden) Einkommens, liegt keine Unterstützungsbedürftigkeit vor (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 41 zu Art. 214 DBG i.V.m. N 58 f. zu Art. 213 DBG). Eine allein erziehende Person ist nicht oder nur eingeschränkt erwerbsfähig, wenn sie für ihre (vorschulpflichtigen) Kinder sorgen muss (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 69 zu Art. 213 DBG; Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl. 2008, N 23c zur Art. 35 DBG). Bei einer minderjährigen Person ist massgebend, dass deren Eltern nicht in der Lage sind, ihren Unterhaltsverpflichtungen nachzukommen. (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 72 zu Art. 213 DBG).

Nach der Rechtsprechung zu Art. 48 Abs. 1 lit. a StG ist unter dem Begriff zur Hauptsache – wie im üblichen Sprachgebrauch – nicht exakt mehr als die rechnerische Hälfte zu verstehen. Erforderlich ist aber, dass der Unterhalt im Wesentlichen oder in erster Linie vom betreffenden Steuerpflichtigen erbracht wird. Entsprechend dem im Steuerrecht gefestigten Grundsatz, dass den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld mindern (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 379 f.), hat der



Rekurrent nachzuweisen, inwieweit er den Unterhalt der Kinder seiner Lebenspartnerin getragen hat (vgl. GVP 2001 Nr. 31). Soweit die tatsächlichen Auslagen nicht belegt sind, ist es zur Bestimmung des Unterhaltsbedarfs zulässig, auf Schätzungen und Pauschalen zurückzugreifen und von diesen abzuweichen, soweit besondere Verhältnisse vorliegen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts vom 9. Mai 2007, publiziert in: SGE 2007 Nr. 9). Zur Bestimmung der objektiven Unterstützungsbedürftigkeit und des massgebenden Lebensunterhalts erscheint es sachgerecht, auf die Ansätze gemäss dem damals gültigen Kreisschreiben über die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) der kantonalen Aufsichtsbehörde für Schuldbetreibung und Konkurs vom November 2000 (ABI 2000, S. 2829 ff., nachfolgend: KS EM) abzustellen. Diese Ansätze sind im konkreten Fall nicht tiefer als jene nach den Richtlinien für die Ausgestaltung und Bemessung der Sozialhilfe der Schweizerischen Konferenz für Sozialhilfe (SKOS). Gewisse Kantone stellen auf Einkommens- bzw. Vermögensobergrenzen ab (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 66 zu Art. 213 DBG). Im Kanton Zürich liegt diese Grenze bei einem Einkommen von Fr. 13'000.-- für eine allein stehende Person bzw. Fr. 19'000.-- für ein Ehepaar (Zweifel/Athanas, a.a.O., N 25c zu Art. 35 DBG).

b) Die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen, die zur Anwendung des Verheiratetentarifs führen, liegt beim Rekurrenten. Er hat nachzuweisen, dass er im Steuerjahr 2007 zur Hauptsache für mit ihm zusammenlebende unterstützungsbedürftige Personen aufgekommen ist. In aller Regel wird der belegmässige Nachweis verlangt (Zweifel/Athanas, a.a.O., N 31a zu Art. 35 DBG). Der Rekurrent hat jedoch weder zur Unterstützungsbedürftigkeit dieser Personen noch zur Leistung entsprechender Zahlungen konkrete Beweismittel eingereicht. Es liegt auch keine unterschriftliche Bestätigung der Lebenspartnerin vor. Zur Ermittlung des notwendigen Lebensbedarfs ist im Folgenden auf das betriebsrechtliche Existenzminimum abzustellen.

Die Lebenspartnerin des Rekurrenten ist nur sehr beschränkt erwerbstätig (deklariertes Jahreseinkommen 2007 Fr. 2'395.--). Daneben verfügte sie im Jahr 2007 über eine Witwenrente von Fr. 18'672.--. Für die vier Kinder erhielt sie Waisenrenten von insgesamt Fr. 37'344.--. Zusammen mit dem Vermögensertrag betrug die Einkünfte der Partnerin und der vier Kinder im Jahr 2007 Fr. 58'962.--, was monatliche Einkünfte



von rund Fr. 4'900.-- ergibt. Der monatliche betriebsrechtliche Grundbetrag beläuft sich für einen alleinstehenden, in Wohngemeinschaft lebenden Schuldner auf Fr. 950.-- (KS EM Ziff. 3.1.3). Hinzu kommen die Grundbeträge für die vier Kinder von Fr. 1'700.-- (2 x Fr. 350.-- und 2 x Fr. 500.--). Somit ergibt sich ein monatlicher Grundbetrag von Fr. 2'650.--. Der effektive Mietzins des Hauses in B ist nicht bekannt. Es ist daher auf einen angemessenen Mietzinsanteil für die Wohnkosten der Lebenspartnerin und der vier Kinder von Fr. 1'500.-- inklusive Nebenkosten abzustellen. Fehlen noch die Krankheitskosten (Krankenkassenprämie und Arztkosten), die unter Berücksichtigung der Prämienverbilligung mit Fr. 200.-- pro Monat zu veranschlagen sind. Daraus resultiert ein für den Lebensunterhalt der Familie Y notwendiger monatlicher Notbedarf von Fr. 4'350.--. Diesen Lebensunterhalt konnte die Konkubinatspartnerin des Rekurrenten mit ihren Einkünften von Fr. 4'900.-- selbst decken. Hinzu kommt, dass die älteren beiden Kinder sich im Jahr 2007 bereits in der Berufslehre befanden und – wenn auch in bescheidenem Ausmass – bereits über gewisse eigene Einkünfte verfügten. Die Voraussetzung des Zusammenlebens mit unterstützungsbedürftigen Personen ist daher nicht gegeben, weshalb der Verheiratetentarif nicht zur Anwendung kommt.

Selbst wenn man den Notbedarf erheblich erweitern und die Lebenspartnerin samt Kindern damit als unterstützungsbedürftig gelten würde, käme der Rekurrent noch lange nicht zur Hauptsache für diese auf. Davon könnte erst die Rede sein, wenn er monatlich einen über Fr. 4'900.-- hinausgehenden Betrag erbringen würde. Solche Leistungen hat er jedoch nicht nachgewiesen. Bei Einkünften des Rekurrenten von netto Fr. 77'253.-- (vgl. steuerbares Reineinkommen, Ziff. 24 der Veranlagungsberechnung 2007, act. 7/II.1) verblieben diesem für seinen eigenen Lebensunterhalt lediglich noch rund Fr. 18'000.-- pro Jahr, was nicht zutreffen kann. Zudem ist ein Bedarf der Lebenspartnerin und ihrer Kinder von Fr. 9'800.-- nicht realistisch. Abzuklären wäre schliesslich, inwiefern die finanzielle Leistung des Rekurrenten eine Entschädigung an seine Lebenspartnerin für die Haushaltsführung und damit in jenem Umfang keine unentgeltliche Leistung darstellt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. N 56 zu Art. 213 DBG).

c) Der Rekurs ist folglich abzuweisen.



4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 800.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.--.