



Fall-Nr.: I/1-2010/138
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 15.11.2011
Entscheiddatum: 15.11.2011

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 15.11.2011

Quellensteuer, Art. 50 Abs. 4 StG (sGS 811.1), Art. 55 Abs. 1 lit. b StV (sGS 811.11), Art. 214 Abs. 2 DBG (SR 642.11), Art. 1 Abs. 1 lit. b QStV (SR 642.118.2). Ein Quellensteuerpflichtiger lebte 2008 mit seiner Lebenspartnerin und dem gemeinsamen Kind im gleichen Haushalt in B. Sein Arbeitgeber rechnete die Quellensteuer nach dem Verheiratetentarif ab. Bei der ergänzenden Veranlagung wurde der Alleinstehendentarif angewendet. Der Mutter war der Verheiratetentarif gewährt worden. Da der Pflichtige 2008 keine elterliche Sorge über sein Kind hatte, stand ihm der Kinderabzug nicht zu. Eine Tarifkorrektur erwies sich als zulässig, weil erst nach dem Ablauf der dreimonatigen Frist für das Verlangen einer förmlichen Verfügung im Rahmen der Veranlagung der Lebenspartnerin bekannt wurde, dass der Vater keine elterliche Sorge über das Kind hatte und ihm folglich der Kinderabzug und der Verheiratetentarif zu Unrecht gewährt worden war. Die im Unterhaltsvertrag festgelegten Alimente von Fr. 800.– bezahlte der Pflichtige nicht; auch machte er keinen entsprechenden Abzug geltend, weshalb bei ihm zu Recht keine Unterhaltsbeiträge abgerechnet wurden und der Alleinstehendentarif angewendet wurde (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 15. November 2011, I/1-2010/138).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X, Rekurrent,

gegen

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

betreffend



Quellensteuer (ergänzende ordentliche Veranlagung 2008 und Tarifkorrektur von Amtes wegen für 2008)

Sachverhalt:

A.- X wohnte im Jahr 2008 zusammen mit seiner damaligen Lebenspartnerin Y (heute seine Ehefrau) und dem gemeinsamen Kind A, geb. 23. Oktober 2007, in B. Er war bei der Firma C angestellt. Im Nebenerwerb ging er einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach. Als Inhaber einer Jahresaufenthaltsbewilligung unterstand er der Quellensteuerpflicht.

B.- Im Jahr 2008 rechnete die Firma C bei X auf einem Einkommen von Fr. 83'026.75 Quellensteuern (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) von Fr. 6'507.05 zum Tarif BD01 (Vollsplitting-Tarif, ohne Kirchensteuer, ein Kind) ab. Mit Verfügung vom 19. März 2010 nahm das kantonale Steueramt bei X von Amtes wegen eine Tarifkorrektur zum Tarif AD0 (alleinstehend, ohne Kirchensteuer, ohne Kinder) für das Jahr 2008 vor, da seine Konkubinatspartnerin bereits zum Vollsplitting-Tarif veranlagt und ihr auch der Kinderabzug gewährt worden sei. Daraus ergab sich eine Nachzahlungsforderung von Fr. 5'383.30. Mit Schreiben vom 3. April 2010 erhob X Einsprache gegen die Tarifkorrektur.

In der ergänzenden ordentlichen Veranlagung zur Quellensteuer für das Steuerjahr 2008 deklarierte X Nebenerwerbseinkünfte aus selbständigem Erwerb von Fr. 14'526.-- sowie Wertschriftenerträge von Fr. 214.--. Mit Verfügung vom 26. März 2010 wurde er für 2008 ergänzend zur Quellensteuer mit übrigen steuerbaren Einkünften von Fr. 25'229.-- veranlagt, was zum Tarif AD0 (alleinstehend, ohne Kirchensteuer, ohne Kinder) einen Steuerbetrag von Fr. 6'511.-- ergab. Auch gegen diese Veranlagung erhob X mit Schreiben vom 14. April 2010 Einsprache. Er beantragte die Anwendung des Steuertarifs für Verheiratete.

Mit Einsprache-Entscheid vom 9. Juli 2010 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Zur Begründung wurde festgehalten, dass die Konkubinatspartnerin von X für das ganze Jahr 2008 zum Verheiratetentarif samt Kinderabzug veranlagt worden sei und ihm dieser Tarif daher nicht ein zweites Mal gewährt werden könne.



St.Galler Gerichte

C.- Mit Eingabe vom 14. Juli 2010 erhob X gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Er beantragt unverändert die Anwendung des Vollsplitting-Tarifs samt Kinderabzug (Tarif BD01).

Mit Vernehmlassung vom 20. Oktober 2010 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

Im Rahmen der Rekursbearbeitung wurden zusätzliche Akten beigezogen und dem Rekurrenten zur Kenntnis gebracht. Auf entsprechende Aufforderung hin gab der Rekurrent, der sich am 24. Juni 2011 nach Deutschland abgemeldet hatte, eine Zustelladresse in der Schweiz bekannt.

Auf die von den Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen und 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 14. Juli 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG, Art. 139 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG, in Verbindung mit Art. 8 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, abgekürzt: V zum DBG, sGS 815.1). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz bzw. im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und die an dessen Stelle tretenden Ersatzeinkünfte einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (Art. 105 StG bzw. Art. 83 Abs. 1 DBG). Der Steuerabzug tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren vom Erwerbseinkommen zu veranlagenden Steuern, vorbehaltlich Art. 111 und 112 StG bzw. Art. 90 DBG (Art. 110 bzw. Art. 87 DBG). Der Schuldner der steuerbaren Leistung



haftet für die Entrichtung der Quellensteuer (Art. 125 Abs. 1 StG bzw. Art. 88 Abs. 3 DBG). Die der Quellensteuer unterliegenden Personen werden für Einkommen, das dem Steuerabzug an der Quelle nicht unterworfen ist, sowie für ihr Vermögen im ordentlichen Verfahren veranlagt (Art. 111 StG bzw. Art. 90 Abs. 1 DBG; sogenannte ergänzende ordentliche Veranlagung). Die nachträgliche Gewährung von Abzügen, die nicht in den Tarifen berücksichtigt sind, bleibt vorbehalten. Die Regierung regelt das Verfahren (Art. 108 Abs. 3 StG). Bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres können ausländische Arbeitnehmer beim kantonalen Steueramt schriftlich ein Begehren um nachträgliche Gewährung von Abzügen einreichen (Art. 57 der Steuerverordnung, sGS 811.11, abgekürzt: StV). Sämtliche Abzüge aus dem ordentlichen Verfahren, die nicht in die Tarife eingebaut sind, insbesondere Schuldzinsen, Alimente, Krankheits-, Unfall-, Behindertenkosten und Zuwendungen, sind somit zusätzlich abzugsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 15 zu Art. 86 DBG).

Charakteristisches Merkmal der Quellensteuer ist die Erhebung der Steuer an der Quelle. Der Schuldner einer Leistung, die für den Empfänger steuerbares Einkommen darstellt, ist verpflichtet, von seiner Leistung die vom Empfänger darauf geschuldete Steuer direkt abzuziehen und der Steuerbehörde zu überweisen. Dem Schuldner der steuerbaren Leistung ist somit die Aufgabe des Steuerbezugs übertragen (Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N 1 Vorbemerkung zu Art. 83-101 DBG). Steuersubjekt bleibt zwar der Empfänger der steuerbaren Leistung, er wird jedoch von deren Schuldner im Steuerverfahren vertreten (Steuersubstitution). Dem Steuerpflichtigen obliegen ähnliche Verfahrenspflichten wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren, namentlich allgemeine Auskunftspflichten und Mitwirkungspflichten (vgl. Art. 185 StG bzw. 136 DBG).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung bestimmt im Einvernehmen mit der kantonalen Behörde die Ansätze, die als direkte Bundessteuer in den kantonalen Tarif einzubauen sind (Art. 85 Abs. 2 DBG). Die Regierung bestimmt die Quellensteuertarife entsprechend den für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuersätzen. Der Steuerabzug umfasst die Steuern des Staates (Kantons), der Gemeinden und der Konfessionsteile sowie der direkten Bundessteuer (Art. 107 Abs. 1 und 2 StG). Bei der Festsetzung der Steuertarife werden Pauschalen für Berufskosten



und Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten berücksichtigt (Art. 108 Abs. 1 StG bzw. Art. 86 Abs. 1 DBG). Der Steuerabzug an der Quelle für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer richtet sich nach den Tarifen für ledige, getrennt lebende, geschiedene oder verwitwete Steuerpflichtige (Tarif A), in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammen leben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten (Tarif B), Ehegatten, die beide hauptberuflich in der Schweiz erwerbstätig sind (Tarif C) sowie Steuerpflichtige mit geringfügigen Nebenerwerbseinkünften und mit Ersatzeinkünften, welche die Versicherungseinrichtung nicht nach Massgabe des versicherten Verdienstes ausrichtet oder die neben allfälligen Erwerbseinkünften ausgerichtet werden können (Tarif D; vgl. Art. 55 StV in Verbindung mit Art. 1 des Regierungsbeschlusses über die Tarife der Quellensteuer für die Steuerperiode 2008, nGS 43-37, bzw. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Quellensteuer, SR 642.118.2, abgekürzt: QStV). Für den Steuerabzug massgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung der steuerbaren Leistung (Art. 55 Abs. 2 StV bzw. Art. 1 Abs. 2 QStV).

3.- Umstritten ist der auf den Rekurrenten anwendbare Quellensteuertarif.

a) Der Rekurrent macht geltend, auf ihn sei der Vollsplitting-Tarif und auf seine damalige Partnerin (heutige Ehefrau) sei der Tarif für Alleinstehende anzuwenden. Dadurch entstehe keine unrechtmässige Bevorteilung gegenüber verheirateten Steuerpflichtigen. Ihm sei der Elterntarif vor seiner Partnerin gewährt worden, weshalb dieser kein Wahlrecht mehr zugestanden habe. Der nachträglich vorgenommene Tarifwechsel führe zu einer hohen finanziellen Mehrbelastung.

Dem hält die Vorinstanz im Wesentlichen entgegen, bei getrennt besteuerten Eltern könne der Kinderabzug nur einem Elternteil zugestanden werden. Wenn keine Unterhaltsbeiträge geleistet würden, komme der Kinderabzug jenem Elternteil zu, der für den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache aufkomme. Eine Aufteilung des Kinderabzugs sei unzulässig. Ein Wahlrecht für Kinderabzug und Vollsplitting-Tarif bestehe zudem nicht. Diese Regelung finde auch auf quellenbesteuerte natürliche



Personen Anwendung. Der Rekurrent habe im Jahr 2008 mit seiner Partnerin und dem gemeinsamen Sohn im Konkubinat gelebt. Die elterliche Sorge habe der Mutter obliegen. In ihrer Steuererklärung 2008 habe diese keine empfangenen Unterhaltsbeiträge und der Rekurrent im Rahmen der Tarifkorrektur keine Abzüge für Unterhaltszahlungen geltend gemacht. Unter diesen Voraussetzungen sei es korrekt, den Kinderabzug samt Vollsplitting-Tarif der Mutter zu gewähren, ansonsten eine nicht hinnehmbare Ungleichbehandlung gegenüber verheirateten Eltern entstehe.

b) Die in Art. 55 Abs. 1 lit. b StV bzw. Art. 1 Abs. 1 lit. b QStV genannten Voraussetzungen für die Anwendung des Tarifs B für alleinstehende Steuerpflichtige, die mit Kindern zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, entspricht den Vorgaben von Art. 50 Abs. 4 StG bzw. Art. 214 Abs. 2 DBG für die Anwendung des Vollsplitting-Tarifs. Lehre und Rechtsprechung zu diesen Bestimmungen können daher analog herangezogen werden. Unter Kindern im Sinn von Art. 50 Abs. 4 StG bzw. Art. 214 Abs. 2 DBG sind Personen zu verstehen, für welche der steuerpflichtigen Person ein Kinderabzug nach Art. 48 StG bzw. Art. 213 DBG zusteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 33 zu Art. 214 DBG). Nach Art. 48 Abs. 1 lit. a StG kann der Kinderabzug für jedes unter der elterlichen Sorge oder Obhut stehende Kind gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige für dessen Unterhalt zur Hauptsache aufkommt und keinen Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG beansprucht. Gemäss Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG steht der Kinderabzug jenem Steuerpflichtigen zu, der für den Unterhalt des Kindes sorgt. In erster Linie geht es dabei um die finanziellen Leistungen. Wer jedoch Unterhaltsbeiträge für ein Kind leistet und diese gestützt auf Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG von seinen steuerbaren Einkünften abzieht, trägt steuerlich betrachtet keine Kosten des Kinderunterhalts. Der Empfänger hat diese zu versteuern und trägt somit steuerlich betrachtet die Kosten des Kinderunterhalts (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 25 zu Art. 213 DBG). Nicht erforderlich ist, dass der Anspruchsberechtigte die elterliche Sorge innehat. Aus Praktikabilitätsgründen darf aber davon ausgegangen werden, dass der Inhaber der elterlichen Sorge gleichzeitig auch die Kosten des Kinderunterhalts trägt und ihm somit der Kinderabzug zusteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 30 zu Art. 213 DBG).

Der Rekurrent war im fraglichen Steuerjahr 2008 nicht Inhaber der elterlichen Sorge über den Sohn A. Die alleinige elterliche Sorge lag damals bei der Mutter, mit welcher



der Rekurrent noch nicht verheiratet war. Der Kinderabzug stand daher von Gesetzes wegen nicht ihm, sondern seiner Lebenspartnerin zu. Das alternative Kriterium der Obhut über ein Kind kommt erst zum Tragen, wenn die Obhut nicht vom Inhaber der elterlichen Sorge ausgeübt wird. Der Rekurrent lebte folglich im Jahr 2008 nicht mit einem Kind im gemeinsamen Haushalt, für welches ihm ein Kinderabzug zustand. Daher ist der Tarif B in jenem Jahr nicht auf ihn anwendbar. Die Vorinstanz hat in der ergänzenden ordentlichen Veranlagung zur Quellensteuer 2008 somit zu Recht den Tarif AD0 (alleinstehend, ohne Kirchensteuer, ohne Kinder) angewandt.

4.- Bleibt zu klären, ob eine nachträgliche Tarifkorrektur für die im Jahr 2008 abgerechneten steuerbaren Einkünfte gegenüber dem Rekurrenten zulässig ist.

a) Für die korrekte Durchführung der Quellenbesteuerung ist die richtige Tarifeinstufung von wesentlicher Bedeutung. Der anwendbare Tarif wird vom kantonalen Steueramt verfügt. Die Tarifverfügung erfolgt grundsätzlich ohne Berücksichtigung der Kinderabzüge, enthält jedoch den Hinweis, dass diese vom Arbeitgeber gemäss Kinderzulagenordnung zu berücksichtigen seien. Fehlt im Zeitpunkt der ersten Lohnzahlung eine Tarifverfügung, bestimmt der Arbeitgeber bzw. Versicherer den anwendbaren Tarif aufgrund der von ihm kontrollierten Angaben des Arbeitnehmers und die anwendbare Tarifstufe aufgrund der ausbezahlten Kinderzulagen. Eine Veränderung des Zivilstandes oder der Zahl der Kinderabzüge ist ab folgendem Steuerabzug zu berücksichtigen (St. Galler Steuerbuch StB 105 Nr. 1 Ziff. III.B.).

Das Verfahren bei der Erhebung der Quellensteuer folgt dem Grundsatz der Selbstveranlagung. Der Schuldner der steuerbaren Leistung ist dabei verpflichtet, von der Leistung die vom Empfänger geschuldete Steuer direkt abzuziehen und der Steuerbehörde zu überweisen. Die Steuerbehörde, welcher bei der Erhebung der Quellensteuer eine Kontroll- und Aufsichtsfunktion zukommt, prüft die Veranlagung nachträglich und nimmt allenfalls eine Berichtigung vor. Im Regelfall erfolgt keine Entscheidung durch die Steuerbehörde. Nur wenn die Steuerpflicht oder der Steuerabzug dem Grundsatz oder seiner Höhe nach umstritten ist, entscheidet die Steuerbehörde entsprechende Streitigkeiten durch Erlass einer Verfügung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 7 zu Art. 136 DBG). Streitigkeiten über den anwendbaren Tarif sind durch den Arbeitgeber oder den Arbeitnehmer der zuständigen



Veranlagungsbehörde bis spätestens Ende März des Folgejahres zum Entscheid zu unterbreiten (Art. 186 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG). Gemäss überwiegender Meinung im Schrifttum handelt es sich bei dieser Frist um eine Verwirkungsfrist. Dies hat zur Folge, dass die Quellensteuer im abgelieferten Umfang mit dem 31. März des Folgejahres rechtskräftig wird. Der vorgenommene Quellensteuerabzug kann nur noch im Revisions-, Berichtigungs- oder Nachsteuerverfahren abgeändert werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 5 zu Art. 137 DBG). Die Steuerbehörde kann daher nach Ende März nur dann auf den Quellensteuerabzug des vorhergehenden Kalenderjahres zurückkommen, wenn die Voraussetzungen von Art. 199 StG bzw. Art. 151 DBG erfüllt sind. Eine Nachsteuer kann danach erhoben werden, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Die Steuerbehörde darf sich allerdings darauf verlassen, dass die ihr eingereichten Quellensteuerabrechnungen korrekt sind. Da es sich um ein Massenverwaltungsverfahren handelt, trifft die Steuerbehörde keine umfassende Prüfungspflicht in dem Sinn, dass sie von sich aus ohne konkreten Anlass vertiefte Abklärungen vornehmen müsste (Zigerlig/Jud, a.a.O., N 4 zu Art. 137 DBG).

b) Der Rekurrent war im Jahr 2008 für die Firma C unselbständig erwerbstätig und unterstand für diese Einkünfte der Quellensteuer. Eine verbindliche Tarifverfügung der Vorinstanz für das Jahr 2008 gab es nicht, weshalb die Arbeitgeberin gestützt auf die Tatsache, dass sie dem Rekurrenten eine Kinderzulage für den Sohn A ausrichtete, die Quellensteuerabzüge nach dem Tarif BD01 (Vollsplitting-Tarif, ohne Kirchensteuer, ein Kind) vornahm. Ende 2009 stellte sich anhand der Veranlagung der Lebenspartnerin des Rekurrenten heraus, dass der Rekurrent im Jahr 2008 keine elterliche Sorge innehatte und ihm folglich der Kinderabzug für A sowie der Vollsplitting-Tarif im Jahr 2008 zu Unrecht gewährt worden waren. Aufgrund dieser neuen Tatsache war die Vorinstanz berechtigt, beim Rekurrenten trotz abgelaufener Verwirkungsfrist eine nachträgliche Tarifkorrektur zum Tarif AD0 (alleinstehend, ohne Kirchensteuer, ohne Kinder) vorzunehmen. Dies teilte sie der Arbeitgeberin des Rekurrenten mit Tarifverfügung vom 19. März 2010 mit (act. 3/3).

c) Gemäss Unterhaltsvertrag ist der Rekurrent verpflichtet, einen monatlichen Beitrag von Fr. 800.-- zuzüglich Kinderzulage an den Unterhalt von A zu leisten (act. 12). Da die



tatsächliche Leistung entsprechender Unterhaltszahlungen für das Jahr 2008 jedoch weder nachgewiesen noch vom Rekurrenten als zusätzlicher Abzug geltend gemacht worden ist, können gestützt auf Art. 45 StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG keine Unterhaltsbeiträge berücksichtigt werden. Der Rekurs ist daher vollumfänglich abzuweisen.

5.- In Streitigkeiten hat jener Beteiligte die Kosten zu tragen, dessen Begehren ganz oder teilweise abgewiesen werden (Art. 95 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes, sGS 951.1). Die amtlichen Kosten sind daher dem Rekurrenten aufzuerlegen. Angemessen ist eine Entscheidgebühr von Fr. 600.-- (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 600.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.