



Fall-Nr.: I/1-2012/200
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 23.04.2013
Entscheiddatum: 23.04.2013

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23.04.2013

Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG (SR 642.11), Art. 48 Abs. 1 lit. a StG (sGS 811.1). Kinderabzug und Steuertarif. Die Steuerpflichtige ist geschieden und lebt mit ihrer volljährigen Tochter zusammen. Diese absolvierte im Rahmen ihrer Ausbildung ein Praktikum und erzielte damit ein Erwerbseinkommen von ca. Fr. 14'000.--. Dieses ist nach Abzug eines Betrags von Fr. 6'000.— an ihren Lebensunterhalt anzurechnen. Der Vater zahlte Alimente von Fr. 10'200.--. Gemäss DBG ist massgebend, welcher Elternteil für den Unterhalt sorgt. Um dies festzustellen, müssen immaterielle Leistungen und Naturalleistungen geschätzt werden. Volljährige Kinder brauchen keine besondere Betreuung. Beim Aufwand für Verpflegung ist zu prüfen, ob das Kind selber entsprechende Berufskostenabzüge machen kann. Im kantonalen Recht ist massgebend, welcher Elternteil zur Hauptsache für das Kind sorgt. Nach Berücksichtigung der Eigenleistung des Kindes und der Alimente des Vaters bleiben noch Auslagen von rund Fr. 4'000.--, welche von der Mutter bestritten werden. Damit kann ihr weder der Kinderabzug noch der Elterntarif gewährt werden. Bei der direkten Bundessteuer wurde von der Veranlagungsbehörde der Elterntarif gewährt, was nicht korrekt ist (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 23. April 2013, I/1-2012/200).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei; a.o.
Gerichtsschreiber Fabian Steuri

X., Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

gegen

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



und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung
Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2011)

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2011)

Sachverhalt:

A.- X. ist geschieden und geht einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach. Sie lebte im Jahre 2011 zusammen mit ihrer volljährigen Tochter Y. (geb. 13. November 1992) in K. Die Tochter absolvierte 2011 im Rahmen ihrer Ausbildung ein Praktikum in einer Arztpraxis in Z.

In der Steuererklärung für das Jahr 2011 machte X. einen Kinderabzug geltend. Die Veranlagungsbehörde ging davon aus, dass auch die Unterhaltszahlungen des Vaters zu berücksichtigen seien und die Pflichtige nicht zur Hauptsache für Y. aufgekommen sei. Sie verweigerte daher X. den Kinderabzug. Für die direkte Bundessteuer 2011 veranlagte sie X. mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 55'500.-- und für die Kantons- und Gemeindesteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 54'500.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.--.

Mit Schreiben vom 30. April 2012 erhob X. Einsprache gegen diese Veranlagungen mit dem Antrag, ihr sei der Kinderabzug für Y. zu gewähren und sie sei dem Verheiratetentarif zu unterstellen. Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache bezüglich der direkten Bundessteuer mit Entscheid vom 17. Oktober 2012 teilweise gut und unterstellte X. dem "Elterntarif". Mit Entscheid vom 17. Oktober 2012 wies sie hingegen die Einsprache gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuer ab.



St.Galler Gerichte

B.- Gegen die Einspracheentscheide vom 17. Oktober 2012 erhob X. mit Schreiben vom 13. November 2012 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragte, ihr sei der Kinderabzug und die erhöhte Versicherungspauschale von Fr. 600.-- für die im selben Haushalt lebende Tochter zum Abzug zuzulassen und sie sei dem Vollsplittingtarif für die Kantons- und Gemeindesteuer zu unterstellen.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 4. Januar 2013 die Abweisung der Beschwerde und des Rekurses. Die Pflichtige verzichtete mit Schreiben vom 4. Februar 2013 auf eine Stellungnahme. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde verzichtet.

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuer 2011 sowie der direkten Bundessteuer 2011. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3, BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- sowie zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 13. November 2012 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art.



48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs sowie auf die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, der Kinderabzug stehe ihr zu, da sie für ihre Tochter neben der finanziellen Unterstützung auch einen nicht bezifferbaren immateriellen Beitrag leiste, welchen es ebenfalls zu berücksichtigen gelte. Die Vorinstanz hält dem entgegen, abzugsberechtigt sei nur derjenige Elternteil, welcher den Unterhalt des Kindes aus eigenen, steuerlich bei ihm aber nicht abziehbaren Mitteln überwiegend bestreite. Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist demnach umstritten, ob die Beschwerdeführerin den Kinderabzug geltend machen kann.

a) Nach Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG in der für das Jahr 2011 gültigen Fassung können für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt, Fr. 6'400.-- abgezogen werden; werden die Eltern getrennt besteuert, so wird der Kinderabzug hälftig aufgeteilt, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG für das Kind geltend gemacht werden.

b) Für volljährige Kinder wird der Kinderabzug nur gewährt, wenn sich das Kind noch in der schulischen oder beruflichen Ausbildung befindet. Unter beruflicher oder schulischer Ausbildung ist nicht nur eine Berufslehre zu verstehen; vielmehr gilt als berufliche Ausbildung jeder Ausbildungsgang, welcher mittelbar oder unmittelbar dazu dient, in erster Linie die Erstausbildung abzuschliessen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 40 zu Art. 213 DBG). Nach dem Kreisschreiben der EStV Nr. 30 vom 21. Dezember 2010, das ab Steuerperiode 2011 massgebend ist, kann bei getrennt lebenden oder geschiedenen Eltern grundsätzlich derjenige Elternteil den Kinderabzug geltend machen, der die Unterhaltszahlungen leistet. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen, den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen (Kreisschreiben der EStV Nr. 30 vom 21. Dezember 2010, Ziffer 14.10.2). Ist ein volljähriges Kind trotz seiner Ausbildung fähig, für einen Teil



seines Unterhaltes selbst zu sorgen, ist dies an die Unterhaltsleistung der Eltern anzurechnen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 41 zu Art. 213 DBG; im Ergebnis gleich: NStP 2008, S. 67). Wohnt das Kind beim einen Elternteil und leistet der andere Elternteil dem Kind Unterhaltsbeiträge, so sind die Leistungen desjenigen Elternteils, bei dem das Kind wohnt, ziffernmässig zu bestimmen, um festzustellen, wer die höheren finanziellen Leistungen erbringt.

Die Tochter Y. war im Jahr 2011 volljährig und besuchte die A.-Schule in Z., welche dazu diente, sie auf die Abschlussprüfung zur medizinischen Praxisassistentin vorzubereiten. Im Rahmen der schulischen Ausbildung absolvierte sie zwischen Februar 2011 und Januar 2012 ein Praktikum in einer Arztpraxis in Z. Der Besuch der A.-Schule ist ohne Zweifel als berufliche Erstausbildung zu qualifizieren. Entsprechend ist ein Kinderabzug grundsätzlich möglich. Es ist zu prüfen, welcher Elternteil den Kinderabzug geltend machen kann. In diesem Zusammenhang ist zunächst der Unterhaltsbedarf der Tochter Y. zu bestimmen. Alsdann ist zu prüfen, ob aufgrund eines allfälligen Einkommens des Kindes eine Eigenleistung zu berücksichtigen ist. In der Praxis wird bei einer Erwerbstätigkeit des Kindes ein Betrag von Fr. 6'000.-- abgerechnet, der zur freien Verfügung des Kindes vorgesehen ist. Damit kann die notwendige Elternleistung ermittelt werden. Die St. Galler Praxis stellt auf den effektiven Bedarf des betreffenden Kindes ab und setzt voraus, dass dieser in Grenzfällen für das mündige Kind zuerst festgestellt werden muss, wobei auch die in Natura erbrachten Leistungen wie Kost und Logis zu beziffern sind. Für die Bemessung des Unterhaltsbedarfs des Kindes wird für gewisse Auslagen, die notwendigerweise zu schätzen sind, auf Pauschalen abgestellt, in der Regel auf die Empfehlungen des Amtes für Jugend und Berufsberatung des Kantons Zürich zur Bemessung von Unterhaltsbeiträgen (www.ajb.zh.ch; vgl. SGE 2010 Nr. 3 und 2007 Nr. 9 [=VerwGE B 2007/14 vom 9. Mai 2007, in: www.gerichte.sg.ch]). Gemäss der "Empfehlung zur Bemessung von Unterhaltsbeiträgen für Kinder" des Amtes für Jugend und Berufsberatung des Kantons Zürich ist der jährliche Unterhalt auf Fr. 25'500.- zu schätzen. Davon ist bei volljährigen Kindern der Aufwand für Pflege und Erziehung Fr. 3'960.-- abzurechnen, da volljährige Kinder keine besondere Pflege und Erziehung mehr benötigen. Bei volljährigen Kindern besteht im Übrigen auch keine elterliche Sorge. Der Aufwand von Fr. 5'100.-- für Ernährung ist um die Hälfte zu reduzieren, da die Tochter teilweise auswärts isst und hiefür Berufskosten abrechnen kann. Daraus



resultiert ein Bedarf von Fr. 18'990.--. Im Jahr 2011 erzielte Y. aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ein Nettoeinkommen von Fr. 15'641.--, weshalb es ihr grundsätzlich möglich war, einen Teil ihres Unterhaltes selbst zu bestreiten. Nach Abzug des Betrages von Fr. 6'000.-- zur freien Verfügung ist die Eigenleistung der Tochter auf Fr. 9'641.-- festzusetzen. Von dieser Eigenleistung ist zusätzlich der besondere Unterhaltsbedarf abzuziehen. Unter Berücksichtigung der Fahrkosten (Fr. 1854.--), der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung (Fr. 3200.--) und der weiteren Berufskosten (Fr. 641.--) beträgt die mögliche Eigenleistung des Kindes noch Fr. 3'946.--. Somit ist die notwendige Elternleistung mit Fr. 15'044.-- zu beziffern.

Der Vater von Y. trug nachweislich durch Zahlungen von Fr. 860.-- pro Monat, insgesamt Fr. 10'320.-- zum Unterhalt von Y. bei. Der Anteil der Mutter betrug damit noch Fr. 4'724.--. Damit sind die Leistungen des Vaters weit höher zu veranschlagen als jene der Mutter, weshalb der Kinderabzug nach Ziff. 14.10.2 des Kreisschreibens der EStV nicht der Mutter gewährt werden kann. Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, die Anknüpfung für die Berechtigung zum Kinderabzug sei nicht die finanzielle Hauptlast, sondern die Betreuungsfunktion, welche sie als Mutter innehat. Sie verweist diesbezüglich auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_365/2009 vom 24. März 2010. Dieses Urteil ist aber nicht einschlägig, da es thurgauisches Recht zum Gegenstand hat und dessen Anwendung nur unter dem Blickwinkel der Willkür prüfte. Zudem wird im Urteil darauf hingewiesen, dass die Auffassung vertretbar, wenn nicht sogar zutreffender sei, dass derjenige den Kinderabzug geltend machen kann, der zur Hauptsache für das Kind aufkommt (E. 3.4). Der Vater leistete den grössten Teil des Unterhaltes, weshalb folgerichtig er auch den Kinderabzug geltend machen konnte. Der Beschwerdeführerin bleibt der Kinderabzug verwehrt.

Allenfalls ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin ein Unterstützungsabzug nach Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG geltend machen kann. Dieser ist für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person zu gewähren, zu deren Unterhalt die steuerpflichtige Person mindestens in der Höhe des Abzuges beiträgt; der Abzug kann nicht beansprucht werden für den Ehegatten und für Kinder, für die ein Abzug nach lit. a gewährt wird. Erreicht die tatsächliche Unterstützung den Unterstützungsbeitrag nicht, entfällt der Unterstützungsabzug vollständig; er wird nicht im Ausmass der Unterstützung gewährt. Der Unterstützungsabzug ist gegenüber dem Kinderabzug



St.Galler Gerichte

subsidiär (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 50 zu Art. 213 DBG). Im vorliegenden Fall beträgt die Leistung der Mutter wie erwähnt Fr. 4'724.--, womit der Unterstützungsabzug entfällt.

c) Im st. gallischen Steuerrecht wird nach Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 StG ein Kinderabzug von Fr. 10'200.-- für jedes unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehende oder volljährige Kind gewährt, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht, wenn der Steuerpflichtige zur Hauptsache dafür aufkommt. Im Unterschied zum DBG hält das st. gallische Steuerrecht explizit fest, dass der Kinderabzug nur von demjenigen Elternteil beansprucht werden kann, der "zur Hauptsache" für den Unterhalt des Kindes aufkommt. Zur Hauptsache bedeutet, dass derjenige Elternteil, der grundsätzlich mehr als die Hälfte der Unterhaltskosten des Kindes übernimmt, den Abzug beanspruchen kann. Zur Hauptsache kommt aber z.B. auch derjenige Elternteil auf, der nur 40% an den Unterhalt des Kindes zahlt, wobei die restlichen 60% jedoch je zur Hälfte durch Alimentenzahlungen des anderen Elternteils und durch eigene Erwerbseinkünfte des Kindes bestritten werden (SGE 2010 Nr. 3). Es kann daher auf die vorstehende Begründung über den Kinderabzug bei der direkten Bundessteuer verwiesen werden. Die Rekurrentin kann folglich auch keinen Kinderabzug für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 geltend machen. Ein Unterstützungsabzug ist im st.gallischen Steuerrecht übrigens nicht vorgesehen.

4.- Die Beschwerdeführerin beantragt weiter, ihr solle die erhöhte Versicherungspauschale in der Höhe von Fr. 600.-- zum Abzug zugelassen werden.

a) Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG sieht eine Erhöhung des Abzuges im Umfang von Fr. 600.-- für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person, für die der Steuerpflichtige einen Abzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. a oder b DBG geltend machen kann. Da die Beschwerdeführerin diese Abzüge nicht geltend machen kann, kann ihr die Erhöhung der Versicherungspauschale nicht gewährt werden.

b) Das kantonale Recht gewährt nach Art. 45 Abs. 1 lit. g StG eine Erhöhung des Abzuges von den Einkünften um Fr. 600.-- für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige einen Kinderabzug geltend machen kann. Da für die Kantons- und Gemeindesteuer



kein Kinderabzug der Rekurrentin möglich ist, kann auch keine Erhöhung der Versicherungspauschale abgezogen werden.

5.- Die Rekurrentin beantragt weiter die Festsetzung des Steuerbetrages zum Vollsplittingtarif nach Art. 50 Abs. 3 StG. Zur Begründung zitierte sie das Kreisschreiben der EStV Nr. 30 vom 21. Dezember 2010, Ziff. 14.10.3. Für die Anwendung des kantonalen Rechts ist das Kreisschreiben der EStV nicht massgebend. Hinzu kommt, dass Art. 50 Abs. 3 StG den Verheiratetentarif ausdrücklich jenen Steuerpflichtigen vorbehält, die den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreiten. Diese Voraussetzung ist wie erwähnt bei der Rekurrentin nicht erfüllt. Dementsprechend ist die Rekurrentin nicht dem Verheiratetentarif nach Art. 50 Abs. 3 StG zu unterstellen.

6.- Die Vorinstanz brachte bei der direkten Bundessteuer den Verheiratetentarif zur Anwendung. Sie berief sich auf das Kreisschreiben der EStV. Nach Ziff. 14.10.3 kann grundsätzlich derjenige Elternteil, mit dem das Kind zusammenlebt, den Elterntarif geltend machen. Offenbar bezog sich die Vorinstanz auf diese Bestimmung. Indes wird im Kreisschreiben angefügt, es könne in der Regel davon ausgegangen werden, dass dieser Elternteil, also jener, mit dem das Kind zusammenlebt, für den Unterhalt zur Hauptsache aufkommt. Vorliegend ist dies allerdings nicht der Fall. Aufgrund der konkreten Umstände ist aber davon abzusehen, hinsichtlich des anwendbaren Tarifs eine reformatio in peius vorzunehmen und den Tarif zum Nachteil der Steuerpflichtigen zu ändern.

7.- Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde und der Rekurs abzuweisen sind.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens der Rekurrentin und Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.



Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.
3. Die Verfahrenskosten von Fr. 600.-- bezahlt die Rekurrentin und Beschwerdeführerin

unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.