



Fall-Nr.: I/1-2015/198
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 16.02.2016
Entscheiddatum: 16.02.2016

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 16.02.2016

Art. 45 Abs. 1 lit. c, Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 1, Art. 50 Abs. 3 und 4 und Art. 69 StG (sGS 811.1); Art. 33 Abs. 1 lit. c und Art. 213 Abs. 1 lit. a, Art. 213 Abs. 2, Art. 214 Abs. 2 und 2bis DBG (SR 642.11). Trennung der Eheleute im September des Steuerjahres. Da eine frühere Trennung nicht nachgewiesen war, kann der Ehemann nur die Leistungen an die unmündigen Kinder ab September abziehen. Zieht es Leistungen an unmündige Kinder vom Einkommen ab, kann er keinen Kinderabzug beanspruchen. Auch kann er nicht zum Verheiratetentarif bzw. Elterntarif besteuert werden, da er mit den Kindern nicht zusammenlebt und nicht zur Hauptsache für diese aufkommt. Die Zunahme der Steuerbelastung im Jahr der Trennung ist nach der bundesgerichtlichen Praxis nicht rechtswidrig (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 16. Februar 2016, VRKE I/1-2015/198).

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

X Z, Rekurrent und Beschwerdeführer,

gegen

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



St.Galler Gerichte

und

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2013) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2013)

Sachverhalt:

A.- Die Eheleute X und Y Z wohnten 2013 mit ihren drei Kindern in ihrem Einfamilienhaus in A. Anfang September 2013 bezog Y Z eine eigene Wohnung ebenfalls in A. Die Kinder wurden von beiden Elternteilen betreut. In ihren gesondert eingereichten Steuererklärungen für 2013 deklarierten X Z Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder im Betrag von Fr. 44'955.– als Abzug und Y Z denselben Betrag als Einkommen. Im Veranlagungsverfahren hielt X Z fest, seine Ehefrau habe Anfang September einen neuen Wohnsitz bezogen. Die Unterhaltskosten für die Kinder hätten sie ohne schriftliche Vereinbarung situativ und laufend geregelt. Für die Steuererklärung hätten sie einen Betrag von Fr. 44'955.– als effektive Unterhaltskosten festgelegt. Die Veranlagungsbehörde liess bei X Z anstelle des deklarierten Betrages von Fr. 44'955.– lediglich Fr. 14'985.– als Abzug für Unterhaltsbeiträge zu, was dem deklarierten Betrag, berechnet pro rata seit September 2013 entsprach. X Z wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'000.–, ohne steuerbares Vermögen, und für die direkte Bundesteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 94'200.– veranlagt. Gegen diese Veranlagungen erhob X Z Einsprache und bemängelte, die Unterhaltsbeiträge seien von zwölf auf vier Monate gekürzt worden, ohne dass er für die übrigen acht Monate den Kinderabzug geltend machen könne. Dies führe dazu, dass er für acht Monate weder Unterhaltsbeiträge noch einen Kinderabzug geltend machen könne und der Steuerbetrag 2013 doppelt so hoch sei wie in den vorangegangenen Jahren. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 20. Juli 2015 ab.



St.Galler Gerichte

B.- Mit Eingabe vom 20. August 2015 erhob X Z Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Er machte geltend, im Jahr 2013 sei seine Steuerbelastung mehr als doppelt so hoch als 2012. Dies sei in keiner Weise nachvollziehbar. Er sei das ganze Jahr für die Kinder bzw. auch für seine Exfrau aufgekommen und habe im Jahr 2013 auch die Kinderzulagen bezogen. Daher sei es aus seiner Sicht nicht zulässig, die Unterhaltsbeiträge auf vier Monate zu reduzieren. Aufgrund des festgelegten Betreuungsanteils von 40% beim Vater könne bei ihm der Vollsplitting-Tarif angewendet werden. Hinzu komme, dass seine Ex-Frau Anfang September 2013 den neuen Wohnsitz bezogen habe, hingegen die tatsächliche Trennung bereits Ende 2012 erfolgt sei. Sie hätten zu dieser Zeit gemeinsam unter einem Dach gelebt, seien aber bereits getrennt gewesen.

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 21. Oktober 2015 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde verzichtet. Der Rekurrent und Beschwerdeführer erhielt Gelegenheit, zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung zu nehmen. Dies tat er mit Eingabe vom 4. November 2015. In der Folge zog das Gericht die Steuerakten von Y Z bei und orientierte den Rekurrenten und Beschwerdeführer über die wesentlichen Elemente der Veranlagung. Dazu nahm der Rekurrent und Beschwerdeführer mit Eingabe vom 8. Dezember 2015 Stellung.

Auf weitere Einzelheiten wird in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie der direkten Bundessteuer 2013. 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 Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 20. August 2015 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs.1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG, bzw. 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 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Umstritten ist die Höhe der abzugsfähigen Unterhaltsbeiträge für das Steuerjahr 2013.

a) Der Rekurrent und Beschwerdeführer macht zur Hauptsache geltend, die tatsächliche Trennung von seiner Ehefrau sei bereits Ende 2012 erfolgt. Sie seien bewusst in derselben Gemeinde wohnhaft geblieben, damit die Kinder in der gewohnten Umgebung ihre Ausbildung abschliessen könnten und die Möglichkeit zur gemeinsamen Betreuung gegeben sei. Der monatliche Unterhaltsbedarf betrage gemäss Scheidungsurteil Fr. 2'100.– je Kind und Monat. Er sei das ganze Jahr für die Kinder und für die Ex-Frau aufgekommen. Aufgrund des festgelegten Betreuungsanteils von 40% und des offiziellen Wohnsitzes der Kinder bei ihm sei er zum Vollsplittingtarif zu besteuern.

b) Nach Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 StG wird das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet. Eine rechtliche Trennung der Ehegatten liegt vor, wenn sie im Sinn von Art. 111 ff. bzw. Art. 117 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210) rechtlich getrennt oder geschieden sind (vgl. Art. 8 Abs. 1 der Steuerverordnung, sGS 811.11, abgekürzt: StV; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 15 zu Art. 9 DBG). Als tatsächlich getrennt gilt eine Ehe, wenn der gemeinsame Haushalt aufgehoben ist, zwischen den Ehegatten keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt mehr besteht und eine allfällige Unterstützung des einen Ehegatten durch den andern wird nur noch in



ziffernmässig bestimmten Beträgen geleistet wird (vgl. Art. 8 Abs. 2 StV). Die räumliche Trennung allein reicht nicht aus. Eine Ehe kann auch bei verschiedenen Wohnsitzen der Ehegatten tatsächlich ungetrennt sein. Entscheidend ist, ob auch die zweite Voraussetzung für eine tatsächliche Trennung, nämlich die fehlende gemeinschaftliche Mittelverwendung, gegeben ist. Ob die Ehe als wirtschaftliche Einheit zu würdigen ist, hängt von der Art der Mittelverwendung ab, wie sie objektiv feststellbar ist; subjektive Intentionen der Ehepartner sind nicht relevant. Verwenden die Ehegatten bei getrennten steuerrechtlichen Wohnsitzen ihre Mittel gemeinschaftlich, fliessen also die den Ehegatten zur Verfügung stehenden Mittel vollumfänglich oder zu einem namhaften Teil in einen "gemeinsamen Topf", aus dem die gemeinsamen Kosten bestritten werden, besteht eine wirtschaftliche Einheit, die zur gemeinsamen Besteuerung führt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 20 zu Art. 9 DBG; VerwGE B 2010/253 vom 22. Februar 2011 in Sachen M.H., E. 3.1, 3.2, in: www.gerichte.sg.ch). Bei getrennter Mittelverwendung fehlt es hingegen am gemeinsamen Steuersubjekt. Eine getrennte Mittelverwendung liegt nicht nur vor, wenn der einzelne Ehegatte für seine Lebenshaltungskosten vollständig aus eigenen Mitteln aufkommt, sondern auch dann, wenn der eine Ehegatte durch den andern unterstützt wird, sofern die Unterstützung nur noch in ziffernmässig bestimmten Beträgen erfolgt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 21 zu Art. 9 DBG; vgl. VerwGE B 2009/165 vom 18. März 2010, in: www.gerichte.sg.ch). Dabei können Unterhaltsleistungen nicht nur als wiederkehrende direkte Geldleistungen, sondern gemäss den seit 2011 massgebenden Richtlinien auch in Form von indirekten Zahlungen, wie etwa der Übernahme von Miet- oder Schuldzinsen, Steuern, Schulkosten oder Krankenkassenprämien, erfolgen oder aus eigentlichen Naturalleistungen bestehen. Als Unterhaltsbeiträge gelten auch unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen (vgl. Kreisschreiben der EStV zur Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG vom 21. Dezember 2010, Ziff. 14.1.2 und 14.2.2; Zigerlig/Jud, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl. 2008, N 18a zu Art. 33 DBG). Sie sind auch dann abzugsfähig, wenn sie nicht auf einer gerichtlichen Verpflichtung oder einer schriftlichen Vereinbarung beruhen (Zigerlig/Jud, a.a.O., N 18a zu Art. 33 DBG).



c) Unbestritten ist, dass die Ehefrau des Rekurrenten und Beschwerdeführers Anfang September 2013 den gemeinsamen Haushalt verliess und eine neue Wohnung bezog. Diese Trennung ist als dauerhaft zu betrachten, da sie den gesamten Rest des Jahres 2013 nicht rückgängig gemacht und die Ehe im August 2014 geschieden wurde. Bis zum Auszug der Ehefrau aus dem gemeinsamen Haus bestand im vorliegenden Fall keine getrennte Verwendung der finanziellen Mittel. Die Eheleute lebten mit den Kindern zusammen und bestritten die Ausgaben für den Unterhalt der Familie wie in den Vorjahren. Der Rekurrent und Beschwerdeführer war denn auch nicht imstande, für die Zeit von Januar bis August 2013 Belege für die Überweisung von Geldbeträgen für die getrennt lebende Ehefrau und die gemeinsamen Kinder beizubringen. Er hielt gegenüber der Veranlagungsbehörde fest, die Unterhaltskosten für die Kinder seien situativ und laufend geregelt worden und es habe keine schriftliche Vereinbarung gegeben. An sich hätte wie erwähnt auch eine mündliche Vereinbarung genügt, doch ergibt sich aus der Begründung des Rekurses und der Beschwerde, dass die Unterhaltsbeträge von den Eheleuten aufgrund der Verhältnisse nach der Trennung ermittelt und auf das ganze Jahr 2013 hochgerechnet wurden. Die Vorinstanz hat daher zu Recht festgestellt, dass die Trennung der Eheleute anfang September 2013 erfolgte.

Nach Art. 69 Abs. 2 StG werden bei Trennung oder Scheidung der Ehe die Eheleute für das gesamte Steuerjahr getrennt besteuert. Dabei werden die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Ehegatten für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder von den Einkünften abgezogen (Art. 45 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG). Im Gegenzug sind diese Leistungen beim empfangenden Ehegatten steuerbares Einkommen (Art. 36 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG). Die Problematik des vorliegenden Falles besteht darin, dass bei Trennung oder Scheidung der Ehe die Eheleute für das gesamte Steuerjahr getrennt veranlagt werden, aber nur für die Zeit der Trennung Unterhaltsbeiträge abziehen können bzw. solche als Einkommen versteuern müssen. Die Rechtsgrundlagen wurden in den Einspracheentscheiden ausführlich und zutreffend dargelegt; es kann vollumfänglich darauf verwiesen werden.

Die Vorinstanz hat ermessensweise einen Drittel der deklarierten Leistungen für die Zeit vom September bis Dezember 2013 als Unterhaltsleistungen anerkannt. Bei der geschiedenen Ehefrau rechnete sie denselben Betrag als steuerbares Einkommen auf.



Dies steht im Einklang mit den erwähnten gesetzlichen Vorschriften. In der Scheidungskonvention wurde gestützt auf die während der Trennung praktizierte Betreuungsregelung und die gegebenen Einkommensverhältnisse vereinbart, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer seiner geschiedenen Ehefrau an den Unterhalt der Kinder monatlich und im Voraus je Fr. 750.– und ab Antritt der Lehre je Fr. 650.– bezahlt und im Übrigen jeder Elternteil die bei ihm anfallenden Kinderkosten trägt. Die Ehefrau verzichtete auf nachehelichen Unterhalt. Dies bedeutet für den Rekurrenten und Beschwerdeführer, dass er keine Kinderabzüge geltend machen kann, da er im Jahr 2013 Abzüge für Alimente beanspruchte (Art. 48 Abs. 1 lit. a Ingress und Ziff. 1 StG bzw. Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG, wonach der Kinderabzug nur gewährt werden kann, wenn keine Alimente nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG geltend gemacht werden).

d) Weiter beantragt der Rekurrent und Beschwerdeführer, dass er zum Elterntarif bzw. zum Verheiratetentarif zu besteuern sei. Aufgrund seines Betreuungsanteils von 40 Prozent und des vereinbarten offiziellen Wohnsitzes bei ihm seien diese Tarife anzuwenden. Nach Art. 50 Abs. 4 StG bzw. Art. 214 Abs. 2^{bis} DBG kommen diese Tarife bei geschiedenen und getrennt lebenden Personen zur Anwendung, die mit Kindern zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten.

Im vorliegenden Fall lebten die Kinder mehrheitlich mit der Mutter zusammen. Der festgelegte Betreuungsanteil des Rekurrenten und Beschwerdeführers ist geringer als jener der Mutter. Die Vereinbarung in der Scheidungskonvention über den Wohnsitz der Kinder an der Adresse des Vaters ist in diesem Zusammenhang nicht ausschlaggebend. Sodann arbeitete der Rekurrent und Beschwerdeführer im Jahr 2013 mit einem Vollpensum, während die Mutter aufgrund ihres jährlichen Erwerbseinkommens von knapp Fr. 19'000.– ein weit geringeres Pensum erfüllte, was zur Annahme führt, dass die Kinder mehrheitlich bei der Mutter wohnten. Da die Eltern vereinbarten, dass jeder die bei ihm anfallenden Kinderkosten selber trägt und der Vater zudem der Mutter jährliche Kinderalimente von Fr. 750.– bzw. Fr. 650.– bezahlt, ist die Vor-

aussetzung des hauptsächlichen Kinderunterhalts beim Rekurrenten und Beschwerdeführer nicht erfüllt. Dieser hat auch in der Steuererklärung die Kinder nicht



St.Galler Gerichte

in der entsprechenden Rubrik auf S. 1 vermerkt. Daraus folgt, dass die Besteuerung zum Alleinstehendentarif korrekt ist.

e) Der Rekurrent und Beschwerdeführer kritisiert im Wesentlichen die stark gestiegene Steuerbelastung im Jahr 2013 gegenüber jener im Jahr 2012, als er noch gemeinsam mit seiner Ehefrau besteuert worden war. Diese unterschiedlichen Belastungen sind aber aufgrund der gesetzlichen Ordnung nachvollziehbar und halten nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor dem Gebot der Rechtsgleichheit und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (SR 101) stand. Das Bundesgericht hielt in einem kürzlich gefällten Urteil fest, die gesetzliche Ordnung der einjährigen Veranlagung natürlicher Personen könne bei Heirat, Scheidung oder Trennung Vor- und Nachteile mit sich bringen, je nachdem auf welchen Zeitpunkt die Veränderung in den persönlichen Verhältnissen falle. Diese Folge ergebe sich aber aus den Vereinfachungen und der grösseren Transparenz der einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung. Im konkreten Fall hatten sich die Eheleute an einem 1. Oktober getrennt. Daher konnte dem Vater der Kinderabzug nicht gewährt werden, da dieser Abzug demjenigen Elternteil zusteht, der für den Unterhalt des Kindes sorgte und auch die Unterhaltsbeiträge für das Kind zu versteuern hatte. Auch hielt das Bundesgericht fest, die von Januar bis September 2010 geltend gemachten „Lebenshaltungskosten“ seien zu Recht nicht von den Einkünften abgezogen worden. Es erblickte in diesen Folgen weder eine Gesetzeslücke noch eine Verletzung der Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung bzw. der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Das Bundesgericht hielt fest, die deutlich höhere Steuerlast sei Folge der Berücksichtigung von lediglich drei Alimentenzahlungen in der Steuerperiode andererseits und das Ergebnis der sich in diesem Einkommensbereich prozentual, aber nicht absolut, stark auswirkenden Progression bei der direkten Bundessteuer. Die Ehegatten würden für das ganze Jahr getrennt besteuert, obschon sie während lediglich drei Monaten des Jahres getrennt gelebt hätten und nur während dieser Zeit Alimentenzahlungen geflossen seien (vgl. Urteil des Bundesgerichts BGer 2C_1145/2013 vom 20. September 2014). Hinzu kommt im Fall des Rekurrenten und Beschwerdeführers, dass bei der Ex-Frau aufgrund der geringen Einkünfte keine Steuerlast anfällt.



f) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen sind.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Rekursverfahrens und des Beschwerdeverfahrens dem Rekurrenten und Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 600.– ist angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Kostenvorschüsse von je Fr. 600.– sind zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen
3. Die Verfahrenskosten von je Fr. 600.– werden dem Rekurrenten und

Beschwerdeführer auferlegt; unter Verrechnung der Kostenvorschüsse von je Fr. 600.–.