



Fall-Nr.: I/1-2015/65
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 07.01.2016
Entscheiddatum: 07.01.2016

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 07.01.2016

Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2, Art. 48 Abs. 2, Art. 50 Abs. 3 und 4 StG (sGS 811.1), Art. 213 Abs. 1 lit. a und lit. b, Art. 213 Abs. 2 und Art. 214 Abs. 2 und 2bis DBG (SR 642.11). Getrennt lebende Eltern mit volljährigen Kindern, die teils in Ausbildung sind, bei der Mutter leben und vom Vater finanziell unterstützt werden. Anspruch auf Kinderabzüge, Berücksichtigung von Eigenleistungen der Kinder, Bestimmung des Elternteils, der zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt, Kriterien für die Anwendung des Verheirateten- oder Elterntarifs, Unterschiede zwischen kantonalen Steuern und direkter Bundessteuer (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 7. Januar 2016, VRKE I/1-2015/65).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiberin Silvia Geiger

X, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

vertreten durch Hélène Spielhofer, spielhofer treuhand, Im Stutz 22, 9630 Wattwil,

gegen

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

und



St.Galler Gerichte

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2012 und 2013) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2012 und 2013)

Sachverhalt:

A.- X wohnt in Z und geht einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach. Sie lebt seit 2006 von ihrem Ehemann getrennt. Seit dem 13. Oktober 2014 ist sie von ihm geschieden. Die beiden Töchter A und B verblieben nach der Trennung der Ehegatten in der Obhut von X. Der Vater, Y, leistete Unterhaltszahlungen sowohl für X als auch für die beiden Töchter.

B.- In den Steuererklärungen für 2012 und 2013 deklarierte X Unterhaltsbeiträge ihres Ehemannes von Fr. 33'100.– bzw. Fr. 33'000.–. Die Veranlagungsbehörde erhöhte aufgrund von Zahlungsbelegen des Ehemannes die Unterhaltsbeiträge für 2012 auf Fr. 49'519.– und für 2013 auf Fr. 43'970.–. Im Weiteren machte X jeweils Kinderabzüge von je Fr. 10'200.–, insgesamt Fr. 20'400.– für die beiden Töchter geltend. Die Veranlagungsbehörde liess sowohl für 2012 als auch für 2013 den Kinderabzug für A nicht zu mit der Begründung, der Kinderabzug stehe nur jenem Elternteil zu, der zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkomme, was vorliegend auf den Vater zutrefte. Im Jahr 2012 liess sie den Kinderabzug für B zu; nicht jedoch für 2013, da sich B am Stichtag nicht mehr in Ausbildung befunden habe. X wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 79'700.–, ohne steuerbares Vermögen, und für die direkte Bundessteuer 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 84'400.– sowie für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 75'800.–, ohne steuerbares Vermögen, und für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 76'900.– veranlagt.



St.Galler Gerichte

Gegen diese Verfügungen erhob X mit Eingaben ihrer Vertreterin vom 24. Februar 2015 Einsprache und machte geltend, die Unterhaltsbeiträge seien um den Wohnungsanteil (1/2 der Mietkosten) zulasten der volljährigen Kinder herabzusetzen. Für 2013 sei ihr zudem der Tarif für Verheiratete zu gewähren, da die Tochter A (volljährig und in Ausbildung) den Wohnsitz bei ihr habe. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 26. und 27. Februar 2015 ab.

C.- Mit Eingaben vom 24. März 2015 erhob X durch ihre Vertreterin gegen die Einspracheentscheide vom 27. Februar 2015 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit den Anträgen, die Kinderabzüge für A und B seien ihr zu gewähren, die Abzüge für die Versicherungsprämien seien analog anzupassen und für 2013 sei ihr der Tarif für Verheiratete zu gewähren. Am 25. April 2015 reichte sie den Entscheid des Kreisgerichts C vom 15. August 2006 betreffend Eheschutzmassnahmen sowie den Entscheid des Kreisgerichts D vom 13. Oktober 2014 betreffend Ehescheidung nach. Mit Vernehmlassung vom 18. Mai 2015 beantragte die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde. X erhielt Gelegenheit, sich zur vorinstanzlichen Vernehmlassung zu äussern. Dies tat sie mit Schreiben ihrer Vertreterin vom 25. Juni 2015.

Auf die Ausführungen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuer 2012 und 2013 sowie der direkten Bundessteuer 2012 und 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 Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- und Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 24. März 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 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

Die Einsprachen wurden vom Steuerkommissär behandelt, welcher das Veranlagungsverfahren durchführte. Dies entspricht ständiger Praxis und ist korrekt, denn das Einspracheverfahren ist im Wesentlichen eine Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens, und es entspricht dem Wesen der Einsprache, dass sich dasselbe Organ mit ihr befasst, das die angefochtene Veranlagung erlassen hat (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 404).

3.- Für 2012 wurde der Rekurrentin und Beschwerdeführerin der Kinderabzug für B gewährt. Umstritten ist, ob die Rekurrentin und Beschwerdeführerin Anspruch auf den Kinderabzug für A in den Jahren 2012 und 2013 und für B im Jahr 2013 hat.

4.- Betreffend A liess die Vorinstanz den Kinderabzug für 2012 und für 2013 nicht zu mit der Begründung, dass der Kinderabzug nur jenem Elternteil zustehe, der zur Hauptsache für den Unterhalt aufkomme. Dies treffe auf den Vater zu, weshalb dieser den Kinderabzug für A beanspruchen könne.

a) aa) Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG bestimmt, dass der Steuerpflichtige, der für den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache aufkommt und keinen Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG beansprucht, Fr. 10'200.– für jedes unter seiner elterlichen Sorge oder Obhut stehende oder volljährige, in der schulischen oder beruflichen Ausbildung stehende Kind abziehen kann. 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 zum Beispiel auch derjenige Elternteil auf, der nur 40 % an den Unterhalt des Kindes zahlt, wenn die restlichen



60 % je zur Hälfte vom eigenen Erwerbseinkommen des Kindes und von Leistungen des anderen Elternteils bestritten werden. Entsprechend dem im Steuerrecht gefestigten Grundsatz, dass den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld mindern, hat die Pflichtige nachzuweisen, inwieweit sie den Unterhalt des Kindes getragen hat (vgl. GVP 2001 Nr. 31). Soweit die tatsächlichen Auslagen nicht bekannt oder belegt sind, ist es zur Bestimmung des Unterhaltsbedarfs zulässig, auf Schätzungen und Pauschalen zurückzugreifen und von diesen abzuweichen, soweit besondere Verhältnisse vorliegen (vgl. VerwGE B 2007/14 vom 9. Mai 2007, in: SGE 2007 Nr. 9 und www.gerichte.sg.ch).

A war im Jahr 2012 und 2013 bereits volljährig. Grundsätzlich dauert die Unterhaltspflicht der Eltern bis zur Volljährigkeit des Kindes (Art. 277 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, SR 210, abgekürzt: ZGB). Hat dieses dann jedoch noch keine angemessene Ausbildung, so haben die Eltern, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für seinen Unterhalt aufzukommen, bis eine entsprechende Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann (Art. 277 Abs. 2 ZGB). Unterhaltsbeiträge an volljährige Kinder können vom leistenden Elternteil nicht in Abzug gebracht werden (Art. 45 Abs. 1 lit. c StG e contrario). Leisten somit beide Elternteile Unterhaltsbeiträge an ein volljähriges Kind, kommen entsprechend beide für den Kinderabzug in Betracht.

bb) Die Rekurrentin macht in der Rekurs- und Beschwerdeingabe vom 24. März 2015 im Wesentlichen geltend, dass der Unterhaltsbeitrag des Vaters nicht der Hauptunterstützung entsprochen habe, sondern sie für den grösseren Teil des Unterhalts aufgekommen sei. Bei den vom Vater geltend gemachten Unterhaltsbeiträgen an die Töchter sei der jeweilige Anteil der Ausbildungszulage eingerechnet. Ihr Unterhaltsbeitrag an die Töchter für Wohnungsmiete, Nebenkosten, Essen, Reinigung, Waschen etc. betrage je Fr. 14'400.– jährlich. Der Vater habe für A im Jahr 2012 als auch 2013 Fr. 8'400.– (ohne die Ausbildungszulagen) bezahlt. Deswegen habe sie Anspruch auf den Kinderabzug.

cc) Unbestritten ist, dass sich A sowohl am 31. Dezember 2012 als auch am 31. Dezember 2013 in Ausbildung befand. Sie wohnte bei der Mutter und verfügte über nur geringe eigene Einkünfte. Zudem ist offensichtlich, dass dem Vater kein Abzug für



St.Galler Gerichte

Unterhaltsbeiträge zukommt, da A in den Steuerperioden 2012 und 2013 gemäss Art. 14 ZGB bereits mündig und damit volljährig war. Entsprechend ist zu prüfen, welcher Elternteil zur Hauptsache für den Unterhalt von A aufgekommen ist und den Kinderabzug geltend machen kann. In diesem Zusammenhang ist zunächst der Unterhaltsbedarf von A zu bestimmen. Alsdann ist zu prüfen, ob aufgrund eines allfälligen Einkommens des Kindes eine Eigenleistung zu berücksichtigen ist. Damit kann die notwendige Elternleistung ermittelt werden.

Bei der Bedarfsrechnung ist auf die Empfehlungen zur Bemessung von Unterhaltsbeiträgen für Kinder der Bildungsdirektion des Kantons Zürich (sog. Zürcher Tabelle) abzustellen, was der Praxis der Verwaltungsrekurskommission entspricht (vgl. GVP 2001 Nr. 31). Davon ging auch die Vorinstanz aus. Vorliegend wird auf die Ansätze per 1. Januar 2012 bzw. per 1. Januar 2013 abgestellt. Es kommen die Ansätze für einen Haushalt mit zwei Kindern zur Anwendung. Demzufolge betragen die Auslagen für Verpflegung Fr. 355.–, für Bekleidung Fr. 120.–, für Unterkunft Fr. 315.– (2012) bzw. Fr. 310.– (2013) und für weitere Kosten (Verkehrsausgaben, Körper- und Gesundheitspflege, Anteil Energiekosten, Anteil Telefon/Radio/Fernsehen, Versicherungen, Arztselfstbehalt und Zahnarztkosten, Anteil Wasch-/Putzmittel, kleinere Haushaltanschaffungen, Sport, Bildung [ohne Mittel- oder Hochschule], Kultur, Erholung, Ferien, Taschengeld) Fr. 815.– (2012) bzw. Fr. 810.– (2013). Da mit Erreichen der Mündigkeit die elterliche Sorge über das Kind erlischt, fallen die Unterhaltsbeiträge für Pflege und Erziehung weg (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 165). Damit ergibt sich für A ein durchschnittlicher jährlicher Unterhaltsbedarf von Fr. 19'260.– für 2012 und von Fr. 19'140.– für 2013. Die Vorinstanz veranschlagte weiter einen Betrag von Fr. 3'200.– für Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, was dem jährlichen Maximalbetrag entspricht und somit nicht zu beanstanden ist. Überdies berücksichtigte sie Kosten für Lehrmittel von Fr. 400.– sowie eine Pauschale für übrige notwendige Berufskosten (Fr. 700.– zuzüglich 10 Prozent der Nettoeinkünfte) von Fr. 1'680.– für 2012 und Fr. 1'958.– für 2013, was als gerechtfertigt erscheint. Dies ergibt einen gesamten Unterhaltsbedarf von A von Fr. 24'540.– für 2012 bzw. Fr. 24'698.– für 2013. Die Rekurrentin errechnete dahingegen einen Unterhaltsbedarf von A von jährlich Fr. 25'800.–. Sie ging damit von einem leicht höheren jährlichen Bedarf aus. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass sie mit Fr. 651.– monatlich fürs Wohnen mehr als doppelt so viel veranschlagte wie die



St.Galler Gerichte

Empfehlung gemäss der Zürcher Tabelle, die von Fr. 315.– ausgeht. Demgegenüber ist die Berechnung der Vorinstanz hinsichtlich der Berufskosten eher als grosszügig zu betrachten, da in den Fr. 870.– für weitere Kosten teilweise bereits Bildungskosten enthalten sind. Insgesamt erscheint deshalb ein jährlicher Bedarf von Fr. 24'540.– für 2012 bzw. Fr. 24'698.– für 2013 als angemessen. Von diesem ist im Weiteren auszugehen.

Bis zu Erwerbseinkünften von Fr. 15'000.– pro Jahr wird davon ausgegangen, dass das Kind daraus nicht zur Hauptsache selbst seinen Unterhalt bestreiten kann (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 170 f.). Einem Kind, das eigene Einkünfte erzielt, steht zudem in jedem Fall ein Betrag von Fr. 6'000.– pro Jahr zur freien Verfügung. Nur der überschüssende Teil wird als Unterhaltsbeitrag des Kindes angerechnet (StB 48 Nr. 1 Ziff. 2.2). A erzielte in den Jahren 2012 und 2013 ein Erwerbseinkommen von Fr. 9'800.– bzw. von Fr. 12'574.–, weshalb es ihr grundsätzlich möglich war, einen Teil ihres Unterhalts selbst zu bestreiten. Nach Abzug des Betrags von Fr. 6'000.– zur freien Verfügung ist ihre Eigenleistung auf Fr. 3'800.– für 2012 und auf Fr. 6'574.– für 2013 festzusetzen. Diese Beträge sind vom jeweiligen jährlichen Unterhaltsbedarf abzuziehen, was Fr. 20'740.– für 2012 und Fr. 18'124.– für 2013 ergibt. Dies entspricht der notwendigen Elternleistung. Zu prüfen ist, welcher Elternteil zur Hauptsache dafür aufgekommen ist.

Unbestritten sind die monatlichen Zahlungen des Vaters von insgesamt Fr. 950.– (davon Fr. 250.– Ausbildungszulagen) an A. Die Familienzulagen können bei der Ermittlung, wer zur Hauptsache für den Unterhalt eines Kindes aufgekommen ist, nicht ausser Acht gelassen werden. Vorliegend bezog der Vater in den Jahren 2012 und 2013 Ausbildungszulagen von monatlich Fr. 250.– für A. Die Rekurrentin hätte in diesen Jahren ebenfalls die Ausbildungszulagen für A beziehen können (vgl. Art. 7 des Bundesgesetzes über die Familienzulagen, SR 836.2). Da sie dies indes nicht tat, ist davon auszugehen, dass sie zugunsten des Vaters von A auf den Bezug verzichtete. Familienzulagen gehören zum steuerbaren Einkommen gemäss Art. 30 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG. Die bezogenen Ausbildungszulagen mussten entsprechend vom Vater versteuert werden. Unter diesen Umständen ist es gerechtfertigt, die Ausbildungszulagen von monatlich Fr. 250.– dem Vater von A anzurechnen. Dieser



leistete damit monatlich mindestens Fr. 950.– an den Unterhalt von A, was einer jährlichen Unterhaltsleistung von Fr. 11'400.– entspricht.

dd) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Aufwendungen für A unter Berücksichtigung ihrer Eigenleistungen im Jahr 2012 Fr. 20'740.– und 2013 Fr. 18'124.– betragen. Der Vater von A kam daher mit Fr. 11'400.– sowohl im Jahr 2012 als auch im Jahr 2013 überwiegend für deren Unterhalt auf. Die Vorinstanz gewährte der Rekurrentin damit den Kinderabzug für A für die Kantons- und Gemeindesteuer 2012 und 2013 zu Recht nicht. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen (zur Praxis der Verwaltungsrekurskommission vgl. auch VRKE I/1-2012/200 vom 23. April 2013, in: www.gerichte.sg.ch).

b) Die Voraussetzungen für Abzüge, welche Kinder betreffen, sind bei der direkten Bundessteuer nicht identisch mit jenen bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Nach Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG in der für die Jahre 2012 und 2013 gültigen Fassung können für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt, Fr. 6'500.– abgezogen werden. Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen leistet, kann den Kinderabzug geltend machen. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, das heisst 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 (vgl. Kreisschreiben der EStV Nr. 30 vom 21. Dezember 2010, Ziffer 14.10.2; vgl. auch StB 48 Nr. 2 S. 7 f.). 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.

aa) Für den Kinderabzug kann im Übrigen auf die vorstehende Begründung zur Kantons- und Gemeindesteuer verwiesen werden (vgl. E. 4.a). Da der Vater das höhere Einkommen erzielte bzw. die höheren Unterhaltsleistungen erbrachte, gewährte folglich die Vorinstanz den Kinderabzug für A bei der direkten Bundessteuer 2012 und 2013 zu Recht nicht der Beschwerdeführerin.



bb) Zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin allenfalls einen 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 Abzugs von Fr. 6'500.– 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 Unterstützungsabzug nicht, entfällt der Abzug vollständig; er wird nicht im Ausmass der (niedrigeren) Unterstützung gewährt. Als Unterstützung gelten unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts. Die Zuwendung hat grundsätzlich bar zu erfolgen; es gelten aber auch die durch unentgeltliche Gewährung von Kost und Logis verursachten Kosten als Unterstützungsleistung, sofern sie nicht im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis stehen. Die unterstützte Person muss unterstützungsbedürftig sein. Eine Unterstützungsbedürftigkeit ist immer dann gegeben, wenn die unterstützte Person 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. Verzichtet die unterstützte Person dagegen freiwillig und ohne zwingenden Grund auf die Erzielung eines (genügenden) Einkommens, liegt keine Unterstützungsbedürftigkeit vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 50 ff. zu Art. 213 DBG).

A befand sich in den Jahren 2012 und 2013 in Ausbildung und erzielte nur ein geringes Einkommen. Sie konnte nur teilweise selber für ihren Lebensunterhalt aufkommen und war entsprechend auf die Hilfe ihrer Eltern angewiesen. Die notwendige Elternleistung für A wurde für das Jahr 2012 auf Fr. 20'740.– und für das Jahr 2013 auf Fr. 18'124.– festgesetzt. Die Leistung des Vaters betrug in beiden Jahren je Fr. 11'400.– (vgl. E. 4.a.dd). Damit entspricht die Leistung der Beschwerdeführerin sowohl im Jahr 2012 als auch im Jahr 2013 mindestens der Höhe des Abzugs von Fr. 6'500.–, weshalb ihr der Unterstützungsabzug nach Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG bei der direkten Bundessteuer 2012 und 2013 zu gewähren ist. Dies kommt einer Gutheissung der Beschwerde in diesem Punkt gleich.

5.- Den Kinderabzug bezüglich B für das Jahr 2013 liess die Vorinstanz mit der Begründung, dass B am 31. Dezember 2013 nicht mehr in Ausbildung gewesen sei, nicht zu.



a) aa) Die Sozialabzüge werden nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgesetzt (Art. 48 Abs. 2 StG; Art. 213 Abs. 2 DBG). Als berufliche Ausbildung gelten alle Ausbildungslehrgänge, welche zur Erlernung eines Berufs dienen, wie Berufsschule, Berufslehre, Anlehre, Berufsmittelschule, Fachhochschule, Universität usw. (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 171).

Steuersystematisch ist zwischen den allgemeinen Abzügen und den Sozialabzügen zu unterscheiden (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 241 ff.). Mit den Sozialabzügen trägt das Steuergesetz, ähnlich wie mit den allgemeinen Abzügen, den besonderen wirtschaftlichen Belastungen der Steuerpflichtigen schematisch Rechnung. Anders als die allgemeinen Abzüge lassen die Sozialabzüge jedoch nicht den Abzug angefallener Aufwendungen zu; vielmehr kann bei Vorliegen einer bestimmten persönlichen Situation ein gesetzlich festgelegter Betrag ihres Einkommens steuerfrei gelassen werden (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 169). Die Sozialabzüge bewirken eine zusätzliche Abstufung der Steuerbelastung und stellen damit ein Element der Tarifgestaltung bzw. Tarifvariationen oder Tarifverfeinerungen dar, wirken als solche grobschlächtig und tragen den konkret verausgabten Mitteln bloss typisiert Rechnung (M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 67 zu Art. 9 StHG). Gerade im Bereich der Sozialabzüge kann nicht von einer starken Schematisierung abgesehen werden (P. Locher, Praktikabilität im Steuerrecht [unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern], in: FS Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 189 ff., insbesondere S. 209 ff.).

Der Kinderabzug stellt einen Sozialabzug dar und untersteht, da er beim Vorliegen bestimmter Verhältnisse gewährt wird, dem Stichtagsprinzip (vgl. Art. 48 Abs. 2 StG; Art. 213 Abs. 2 DBG). Der Wegfall dieser Voraussetzungen während der Steuerperiode hat zur Folge, dass der Abzug nicht gewährt wird. Das Stichtagsprinzip ist eine typische Massnahme einer gesetzlichen Vereinfachung im Rahmen des Steuervollzugs, indem Veränderungen der persönlichen Verhältnisse nicht laufend, sondern nur einmal – namentlich am Ende der Steuerperiode – berücksichtigt werden. Bei dieser Gesamtbetrachtung wird eine steuerliche Bevorzugung oder Benachteiligung eines Steuerpflichtigen im Einzelfall in Kauf genommen. Eine daraus resultierende, nicht nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgte Besteuerung ist hinzunehmen, wenn



diese Regelung nicht in genereller Weise zu Ungerechtigkeiten führt. Das Stichtagsprinzip führt durch seine schematische Erfassung der persönlichen Verhältnisse zu einem bestimmten Zeitpunkt gerade nicht zu einer generellen Benachteiligung, da sich diese zum Vorteil des Steuerpflichtigen auswirken kann, wenn sich die Veränderungen in seinen persönlichen Verhältnissen erst gegen Ende, bis am massgeblichen Stichtag ergaben, aber auch zu dessen Nachteil, wenn die Voraussetzungen des Sozialabzugs lange bestanden, aber kurz vor dem Stichtag entfallen (vgl. dazu VRKE I/1-2004/173 vom 25. Mai 2005, I/1-2012/87 vom 25. September 2012 und I/1-2013/33 vom 27. August 2013, in: www.gerichte.sg.ch).

bb) Gemäss Rekurs und Beschwerde befand sich B bis Mitte 2013 in Ausbildung. Danach war sie gemäss Stellungnahme der Rekurrentin und Beschwerdeführerin vom 25. Juni 2015 in der Zeit vom Sommer 2013 bis im Sommer 2014 arbeitslos. Nach dem Stichtagsprinzip befand sich B demnach am 31. Dezember 2013 nicht mehr in der schulischen oder beruflichen Ausbildung. Die Vorinstanz liess deshalb den Kinderabzug für B zu Recht sowohl bei der Kantons- und Gemeindesteuer 2013 als auch bei der direkten Bundessteuer 2013 nicht zu.

b) Im Recht der direkten Bundessteuer ist jedoch, wie bereits erwähnt, neben dem Kinderabzug noch ein Unterstützungsabzug vorgesehen (vgl. E. 4.b). Zu prüfen ist deshalb, ob die Beschwerdeführerin bei der direkten Bundessteuer 2013 allenfalls auch für B einen Unterstützungsabzug nach Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG in der Höhe von Fr. 6'500.– geltend machen kann. Bezüglich Voraussetzungen des Unterstützungsabzugs kann auf die Ausführungen unter Erwägung 4.b.bb verwiesen werden. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sie für B zusätzlich aufgekommen sei, während diese arbeitslos gewesen sei. Zu prüfen ist, ob B unterstützungsbedürftig war und ob die Unterstützungsleistung der Beschwerdeführerin mindestens der Höhe des Unterstützungsabzugs von Fr. 6'500.– entsprach. Dafür ist zuerst der Unterhaltsbedarf von B anhand der Ansätze der Züricher Tabelle abzüglich allfälliger Eigenleistungen zu bestimmen (vgl. E. 4.a.cc).

Es kommen die Ansätze per 1. Januar 2013 für einen Haushalt mit zwei Kindern zu Anwendung. Demzufolge betragen die Auslagen für Verpflegung Fr. 355.–, für Bekleidung Fr. 120.–, für Unterkunft Fr. 310.– und für weitere Kosten Fr. 810.–. Die



St.Galler Gerichte

Unterhaltsbeiträge für Pflege und Erziehung fallen weg, da B im Jahr 2013 volljährig war. Dies ergibt einen durchschnittlichen jährlichen Unterhaltsbedarf von Fr. 19'140.–. Weiter ist auch für B ein Betrag für Mehrkosten für auswärtige Verpflegung zu veranschlagen. Da sie jedoch nur bis im Sommer 2013 in Ausbildung war, ist dieser auf Fr. 1'600.– herabzusetzen. Weiter können Fr. 400.– für Lehrmittel sowie eine hälftige Pauschale für übrige notwendige Berufskosten (Fr. 350.– zuzüglich 10 Prozent der Nettoeinkünfte) von Fr. 1'286.– berücksichtigt werden. Dies ergibt einen gesamten Unterhaltsbedarf von Fr. 22'426.–. B erzielte im Jahr 2013 ein Erwerbseinkommen von Fr. 9'355.–. Zudem erhielt sie Arbeitslosentaggelder in der Höhe von Fr. 1'312.–. Nach Abzug des Betrages von Fr. 6'000.– zur freien Verfügung ist ihre Eigenleistung auf Fr. 4'667.– festzusetzen, was insgesamt einen Unterhaltsbedarf von Fr. 17'759.– ergibt. Damit steht fest, dass sie für ihren Lebensunterhalt nicht gänzlich selber aufkommen konnte und entsprechend unterstützungsbedürftig war. Der Vater trug nachweislich mit Unterhaltszahlungen von rund Fr. 6'500.– zum Unterhalt von B bei. Die Leistung der Beschwerdeführerin betrug damit mehr als Fr. 6'500.–, weshalb ihr der Unterstützungsabzug nach Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG bei der direkten Bundessteuer 2013 zu gewähren ist. Dies kommt einer Gutheissung der Beschwerde in diesem Punkt gleich.

6.- Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin beantragt weiter die Erhöhung des Versicherungsabzugs.

a) Gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. g StG erhöht sich der Abzug für Sparzinsen und Versicherungsprämien um Fr. 600.– für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige einen Kinderabzug geltend machen kann. Da die Rekurrentin bei den Kantons- und Gemeindesteuern weder für A in den Jahren 2012 und 2013 noch für B im Jahr 2013 einen Kinderabzug geltend machen kann, kann ihr auch die entsprechende Erhöhung des Abzugs für Versicherungsprämien und Sparzinsen bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 nicht gewährt werden. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

b) Bei der direkten Bundessteuer erhöhen sich die Abzüge für Versicherungen gemäss Art. 212 Abs. 1 DBG um Fr. 700.– für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person, für die der Steuerpflichtige einen Abzug nach Art. 213 Abs. 1 lit. a oder b



geltend machen kann. Da die Beschwerdeführerin sowohl für A in den Jahren 2012 und 2013 als auch für B im Jahr 2013 einen Unterstützungsabzug gemäss Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG geltend machen kann, ist ihr die Erhöhung des Abzugs für Versicherungsprämien bei der direkten Bundessteuer 2012 und 2013 zu gewähren. Der Abzug erhöht sich damit im Jahr 2012 um Fr. 700.– und im Jahr 2013 um Fr. 1'400.–. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

7.- Schliesslich beantragt die Rekurrentin und Beschwerdeführerin, ihr sei für 2013 der Tarif für Verheiratete zu gewähren.

a) Gemäss Art. 50 Abs. 4 StG wird der Tarif für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten auch auf verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige angewendet, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Für A kam die Rekurrentin im Jahr 2013 nicht zur Hauptsache auf (vgl. E. 4). Bezüglich B wurde festgestellt, dass diese im Jahr 2013 unterstützungsbedürftig war, ihr Unterhaltsbedarf nach Abzug ihrer Eigenleistungen Fr. 17'759.– betrug und der Vater mit rund Fr. 6'500.– an ihren Unterhalt beitrug (vgl. E. 5.b). Daraus ergibt sich, dass die Rekurrentin, bei der B wohnte, im Jahr 2013 zur Hauptsache für deren Unterhalt aufgekommen ist. Entsprechend ist ihr für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 der Tarif für Verheiratete zu gewähren. Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

b) Bei der direkten Bundessteuer kommt gemäss Art. 214 Abs. 2^{bis} DBG der Tarif für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sinngemäss für die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und die verwitweten, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, zur Anwendung. Die Gewährung des Verheiratetentarifs wird im Recht der direkten Bundessteuer an das Vorhandensein eines Sozialabzugs geknüpft. Eine steuerpflichtige Person, welche Anspruch auf einen Unterstützungsabzug gemäss Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG hat und mit der unterstützten Person im gleichen Haushalt zusammenlebt, hat entsprechend Anspruch auf den Verheiratetentarif (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 41 zu Art. 214 DBG). Da die Beschwerdeführerin bei der



St.Galler Gerichte

direkten Bundessteuer 2013 sowohl für A als auch für B den Unterstützungsabzug nach Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG beanspruchen kann, ist ihr dementsprechend bei der direkten Bundessteuer 2013 auch der Tarif für Verheiratete zu gewähren. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

8.- Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Die Rekurrentin ist für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zum Tarif für Verheiratete zu besteuern; im Übrigen ist der Rekurs abzuweisen. Die Beschwerde ist gutzuheissen und die angefochtenen Einspracheentscheide vom 26. und 27. Februar 2015 betreffend die direkte Bundessteuer 2012 und 2013 sind aufzuheben. Die Beschwerdeführerin ist für die direkte Bundessteuer 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 77'200.– und für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 62'500.– zu veranlagern. Für die direkte Bundessteuer 2013 ist die Beschwerdeführerin zum Tarif für Verheiratete zu besteuern.

9.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten für das Rekursverfahren zu drei Fünfteln der Rekurrentin und zu zwei Fünfteln dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 500.– für das Rekursverfahren ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12, abgekürzt: GKV). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 500.– ist zu verrechnen und der Rekurrentin ist der Rest von Fr. 200.– zurückzuerstatten. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens gehen zu Lasten des Staates (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 500.– für das Beschwerdeverfahren ist angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 GKV). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 500.– ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

Ausseramtliche Kosten sind mangels Antrags nicht zu entschädigen (Art. 98^{ter} VRP i.V.m. Art. 105 der Zivilprozessordnung, SR 272).

Entscheid:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zum Tarif für Verheiratete besteuert. Im Übrigen wird



der Rekurs abgewiesen.

2. Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts vom 26. und 27. Februar 2015 betreffend direkte Bundessteuer

2012 und 2013 aufgehoben. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer

2012 neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 77'200.– und für die direkte

Bundessteuer 2013 neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 62'500.– veranlagt.

Für die direkte Bundessteuer 2013 wird die Beschwerdeführerin zum Tarif für Verheiratete

besteuert.

3. Die Rekurrentin bezahlt die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 500.– zu drei Fünfteln, unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 500.–; zwei Fünftel der

Kosten trägt der Staat.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 500.– werden dem Staat auferlegt.