



**Fall-Nr.:** B 2006/225  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 04.07.2007  
**Entscheiddatum:** 04.07.2007

### **Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 4. Juli 2007**

**Steuerrecht, Berufskosten, Steuertarif, Art. 39 und Art. 50 Abs. 4 StG (sGS 811.1), Art. 18 StV (sGS 811.11). Die abzugsfähigen Berufskosten sind nicht auf die Höhe der Erwerbseinkünfte beschränkt. Ist der Steuerpflichtige aus gesundheitlichen Gründen nur beschränkt erwerbstätig, können ausnahmsweise Berufskosten zum Abzug zugelassen werden, selbst wenn sie die Erwerbseinkünfte übersteigen. Ein Abzug für Wochenaufenthalt wird nicht zugelassen, wenn der Wochenaufenthaltort in erheblicher Entfernung vom Arbeitsort liegt. Als Fahrkosten werden die Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel zum Abzug zugelassen, da die Unzumutbarkeit dessen Benützung nicht nachgewiesen ist. Alleinstehende mit Kindern werden beim Einkommen nicht zum Verheiratetentarif besteuert, wenn sie nicht mit den Kindern zusammenleben (Verwaltungsgericht, B 2006/225).**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

---

In Sachen

B. S.,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,



## St.Galler Gerichte

Abteilung I/1, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

betreffend

Einkommens- und Vermögenssteuern 2004

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ B. S. ist verwitwet und wohnte bis Oktober 2004 mit seinen beiden Kindern (geb. 1990 und 1993) in D.. Er ist teilzeitlich als Informatiker bei einer Unternehmung in A. unselbständig erwerbstätig. Aufgrund eines Unfalls ist er gesundheitlich beeinträchtigt. Er bezog im Jahr 2004 eine IV-Rente von Fr. 55'632.--, eine SUVA-Rente von Fr. 54'948.-- sowie eine Rente der 2. Säule von Fr. 7'836.--. B. S. ist Eigentümer eines selbstgenutzten Einfamilienhauses in D.. Am 28. Oktober 2004 erwarb er in B. (SZ) eine Eigentumswohnung und verlegte seinen Wohnsitz am 1. Dezember 2004 in den Kanton Schwyz. Seine beiden Kinder leben in D. und werden dort teilweise von seinen Schwiegereltern betreut.



Für das Steuerjahr 2004 deklarierte B. S. im Kanton Schwyz ein steuerbares Einkommen von Fr. 69'151.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 484'957.--. Die st. gallische Veranlagungsbehörde berücksichtigte beim Mietwert des Einfamilienhauses in D. keinen Einschlag zufolge Mindernutzung, liess Berufskosten und Beiträge an die Säule 3a lediglich in der Höhe der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zum Abzug zu und anerkannte bei den Krankheitskosten die geltend gemachten Fahrspesen nicht. Sie nahm die Steuerauscheidung mit dem Kanton Schwyz vor und veranlagte B. S. am 27. Dezember 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 12'100.-- zum Satz von Fr. 111'600.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 175'000.--- zum Satz von Fr. 474'000.--. Die Steuerberechnung richtete sich nach dem für Alleinstehende geltenden Steuersatz. Die von B. S. gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wurde vom kantonalen Steueramt mit Entscheid vom 3. Februar 2006 abgewiesen.

B./ Mit Eingabe vom 26. Februar 2006 erhob B. S. Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, es seien sämtliche deklarierten Berufsauslagen und die Beiträge an die Säule 3a zum Abzug zuzulassen und beim Eigenmietwert sei ein Abzug für Mindernutzung zu berücksichtigen. Zudem sei er zum Tarif für Verheiratete zu besteuern, und zwar auch für die Steuerperioden 2002 und 2003, wobei ihm der Fehlbetrag zurückzuerstatten sei.

Mit Entscheid vom 9. November 2006 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs ab, soweit darauf einzutreten war (Ziff. 1). Den Antrag bezüglich der Steuerjahre 2002 und 2003 leitete sie als Revisionsbegehren an das kantonale Steueramt weiter (Ziff. 2). Die amtlichen Kosten von Fr. 1'200.-- auferlegte sie dem Rekurrenten (Ziff. 3). Zur Begründung führte die Verwaltungsrekurskommission im wesentlichen aus, das st. gallische Steuerrecht kenne, anders als das Recht der direkten Bundessteuer, beim Eigenmietwert keinen sog. Unternutzungsabzug. Sodann seien die geltend gemachten Berufskosten nicht in vollem Umfang als notwendig zu betrachten. Im weiteren seien die Beiträge an die Säule 3a nicht abzugsfähig, weil bereits Abzüge in der Höhe des Erwerbseinkommens zugelassen worden seien. Ausserdem könnten bei den Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten nur unmittelbare Kosten, wie Arzneimittel und Arzt- oder Zahnarztkosten, abgezogen werden, nicht aber mittelbare Kosten wie die geltend gemachten Fahrtkosten für Arztbesuche und Nachkontrollen. Schliesslich könne der Verheiratetentarif alleinstehenden Pflichtigen nur dann gewährt werden,



wenn diese mit den Kindern zusammenleben. Dies sei beim Rekurrenten nicht der Fall, weil dieser seinen Wohnsitz in B. und die Kinder ihren Wohnsitz in D. hätten.

C./ Mit Eingabe vom 26. November 2006 erhob B. S. Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, Ziff. 1 und 3 des Rekursentscheids seien aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Der Beschwerdeführer ficht die Beschränkung der Berufskosten auf die Höhe der erzielten Erwerbseinkünfte, die Verweigerung des Abzugs für die Säule 3a und der Fahrspesen als Krankheitskosten sowie die Anwendung des Tarifs für Alleinstehende an. Zur Begründung führt er im wesentlichen an, aufgrund seiner Behinderung sei er sowohl auf die Benützung eines Privatautos als auch auf ein Arbeitszimmer zuhause angewiesen. Sodann seien die Beiträge an die Säule 3a abzugsfähig, und auch mittelbare Krankheitskosten seien Krankheitskosten und stellten nicht etwa Lebenshaltungskosten dar. Ausserdem verstosse die Verweigerung des Verheiratetentarifs gegen die Rechtsgleichheit. Auf die weiteren Vorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen näher eingegangen.

Mit Eingabe vom 17. Januar 2007 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde.

Der Beschwerdegegner liess sich mit Schreiben vom 5. Februar 2007 vernehmen. Er verzichtete auf eine Vernehmlassung und verwies auf den angefochtenen Entscheid.

Der Beschwerdeführer liess sich mit Eingabe vom 19. Februar 2007 zur vorinstanzlichen Stellungnahme vernehmen.

Die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten werden, sofern wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen dargelegt und gewürdigt.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und die Beschwerdeeingabe vom 26.



## St.Galler Gerichte

November 2006 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

Dem Beschwerdeführer wurden die Vernehmlassungen der Vorinstanz und des Beschwerdegegners zugestellt, und es wurde ihm Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen, soweit darin neue tatsächliche oder rechtliche Argumente vorgebracht würden, welche bisher nicht erörtert worden seien. Eine Beschwerdeergänzung auf dem Weg der Replik ist nur insoweit statthaft, als die Ausführungen in den Vernehmlassungen dazu Anlass geben. Mit Anträgen und Rügen, die der Beschwerdeführer bereits in der Beschwerde hätte erheben können, ist er nach Ablauf der Beschwerdefrist ausgeschlossen (BGE 132 I 42 E. 3.3.4 mit Hinweis).

Der Beschwerdegegner verzichtete auf eine Vernehmlassung, und die Vorinstanz hielt in ihrer Stellungnahme lediglich fest, sie habe die ausserordentlichen Arbeitsbemühungen und die persönlichen Anstrengungen des Beschwerdeführers um Wiedereingliederung nicht gering geschätzt, aber zu beurteilen gehabt, ob die als Gewinnungskosten geltend gemachten Auslagen notwendig seien. Im weiteren sei die Veranlagung des Kantons Schwyz im Zeitpunkt ihres Entscheids noch nicht vorgelegen. Anträge, die auf eine Verschlechterung der Rechtsstellung hinauslaufen würden, oder neue Tatsachen bezüglich der streitigen Abzüge und der Anwendung des Steuertarifs wurden indessen nicht vorgebracht. Soweit der Beschwerdeführer in seiner Vernehmlassung vom 19. Februar 2007 ergänzende Ausführungen zur Abzugsfähigkeit der Berufsauslagen macht, ist somit nicht weiter darauf einzutreten.

2. Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit können nach Art. 39 Abs. 1 StG die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (lit. c) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abgezogen werden. Für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. a bis c sind in Art. 18 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) Pauschalen festgesetzt; dem Pflichtigen steht im Falle von Abs. 1 lit. a und c der Nachweis höherer Kosten offen (Art. 39 Abs. 2 StG).



2.1. Nach Art. 18 Abs. 1 StV werden als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich angefallenen Auslagen abgezogen. Nach Art. 18 Abs. 2 StV sind bei Benützung privater Fahrzeuge als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel angefallen wären. Die Kosten des privaten Fahrzeuges werden nach Art. 18 Abs. 3 StV gemäss den für die direkte Bundessteuer massgebenden Pauschalansätzen abgezogen, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder soweit dessen Benützung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann, sowie für die Anfahrt bis zur nächsten Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels. Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten.

Nach der Praxis der Veranlagungsbehörde gilt die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels in der Regel als nicht zumutbar, wenn sehr schlechte Bahn- und Busverbindungen oder ein ungünstiger Fahrplan bestehen. Der zeitliche Mehraufwand kann als Begründung für die Benützung des privaten Verkehrsmittels nur angeführt werden, wenn bei einmaliger Hin- und Rückfahrt der zeitliche Mehraufwand mehr als 90 Minuten pro Tag beträgt. Auch aus gesundheitlichen Gründen (Gebrechlichkeit, Invalidität) kann die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sein (Steuerbuch [StB] 39 Nr. 3 Ziff. 2.2).

Aufgrund dieser Vorschriften spielt es grundsätzlich keine Rolle, wie ein Steuerpflichtiger seinen Arbeitsweg zurücklegt; massgebend für den Abzug der Kosten ist einzig die Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel. Wenn es ein Pflichtiger aus Bequemlichkeit vorzieht, auch bei Zumutbarkeit des öffentlichen Verkehrsmittels das Auto zu benützen, so kann er die entsprechenden Mehrkosten nicht von den Steuern abziehen.

Nach Art. 20 Abs. 1 StV können Steuerpflichtige mit auswärtigem Arbeitsort, denen die alltägliche Rückkehr an den steuerrechtlichen Wohnsitz nicht möglich ist oder nicht zugemutet werden kann, die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen. Als notwendige Mehrkosten der Unterkunft gelten die ortsüblichen Mietkosten für ein Zimmer (Art. 20 Abs. 3 StV). Für den Abzug der notwendigen Fahrkosten zwischen Arbeitsort und steuerrechtlichem Wohnsitz wird Art. 18 StV sachgemäss angewendet (Art. 20 Abs. 4 StV).



2.2. Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2004 Erwerbseinkünfte von Fr. 5'575.--. Er arbeitete gemäss Selbstdeklaration an 132 Tagen in A. und die restlichen Arbeitstage des Jahres im speziell eingerichteten Arbeitszimmer am Aufenthaltsort, wobei er aber nicht konkret angibt, ob ihm dieses Zimmer am Wohnort in B. oder im Haus in D. zur Verfügung steht. Die Vorinstanz berechnete ein durchschnittliches Tageseinkommen von Fr. 42.-- (Fr. 5'575.-- an 132 Tagen in A.). Aufgrund dieses tiefen Einkommens warf sie die Frage auf, ob überhaupt eine unselbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Diese Frage liess sie offen und prüfte anschliessend die geltend gemachten Berufskosten auf ihre Notwendigkeit. Sie kam zum Schluss, die von der Veranlagungsbehörde vorgenommene Beschränkung der notwendigen Berufskosten auf die erzielten Einkünfte aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit sei angemessen.

2.3. Vorliegend ist von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen. Der Beschwerdeführer leidet an einer gesundheitlichen Beeinträchtigung infolge eines Unfalls und bezieht deshalb Sozialversicherungsleistungen. Diese gelten als Ersatzeinkünfte und bezwecken, die finanziellen Folgen der eingeschränkten Erwerbsfähigkeit auszugleichen. Der Beschwerdeführer arbeitet nach dem Unfall in seinem angestammten Beruf als Informatiker, verdient indessen aufgrund der gesundheitlichen Beeinträchtigung deutlich weniger als vor dem Unfall. Es erscheint daher nicht statthaft, im tiefen Einkommen ein Indiz dafür zu erblicken, dass seine Tätigkeit ein Steckenpferd bzw. Hobby ist. Allerdings hält der Beschwerdeführer der Vorinstanz zu Unrecht vor, die Ermittlung des durchschnittlichen täglichen Erwerbseinkommens sei diskriminierend bzw. behindertenverachtend. Aufgrund der Verlegung des Wohnsitzes nach B. und der damit verbundenen hohen Berufskosten für die Ausübung der Erwerbstätigkeit in A. war es durchaus berechtigt, die Notwendigkeit der hohen Berufsaufwendungen im Lichte des relativ geringen Erwerbseinkommens zu prüfen. Im vorliegenden Fall ist indessen auch zu berücksichtigen, dass die Erhaltung der Arbeits- und Arbeitsmarktfähigkeit für den Beschwerdeführer einen stichhaltigen Grund bildet, trotz des Zuflusses von Sozialversicherungsleistungen weiterhin im angestammten Beruf tätig zu sein. Diesem Umstand ist bei der Beurteilung der Notwendigkeit der Berufskosten Rechnung zu tragen. Die Vorinstanz anerkannte denn auch die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Erwerbstätigkeit und hielt zutreffend fest, dass nach dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung die Gewinnungskosten für einzelne Einkünfte grundsätzlich nicht auf die Höhe dieser



Einkünfte beschränkt sind (vgl. M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2002, N 25 zu Art. 7 StHG). Alle mit der Erwerbstätigkeit kausal zusammenhängenden notwendigen Kosten im Sinne von Art. 39 StG sind daher als Berufskosten zuzulassen.

2.4. Der Beschwerdeführer brachte Autokosten von Fr. 6'521.-- zum Abzug (132 Arbeitstage à 76 km, total 10'032 km pro Jahr à Fr. 0.65/km). Dabei handelt es sich aufgrund der täglichen Fahrdistanz um die Fahrkosten von D. nach A.. Aufwendungen für Fahrten vom Wohnort B. nach D. oder A. machte der Beschwerdeführer keine geltend, brachte aber Kosten von Fr. 7'524.-- für ein auswärtiges Zimmer bei Wochenaufenthalt zum Abzug.

Der Aufenthalt in D. ist nach der Wohnsitznahme in B. nicht darin begründet, dass der Beschwerdeführer dort erwerbstätig ist, sondern dass dort seine Kinder leben und sein Einfamilienhaus steht. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem zeitweiligen Aufenthalt in D. nach der Wohnsitzverlegung können daher nicht als Berufskosten zum Abzug gebracht werden. Abzugsfähig wären im vorliegenden Fall grundsätzlich die Kosten für die wöchentlichen Fahrten von B. nach A. sowie die Kosten für ein Zimmer am Arbeitsort A.. Der Wochenaufenthaltort muss am Arbeitsort oder möglichst nahe daran liegen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 26, N 16; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 16 zu Art. 26 DBG). Da der Beschwerdeführer aber unbestrittenermassen nicht Wochenaufenthalter am Arbeitsort oder in dessen Nähe ist, kann ein solcher Abzug nicht gewährt werden. Auch die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz verweigerte gemäss der mit der Beschwerde eingereichten Steuereinschätzung für 2004 den Abzug für auswärtigen Wochenaufenthalt. Somit sind die Kosten für 132 Fahrten vom Wohnort an den Arbeitsort A. zum Abzug zuzulassen. Der Beschwerdeführer verlegte gemäss der im Kanton Schwyz eingereichten Steuererklärung seinen Wohnsitz am 1. Dezember 2004 nach B.. Für die Fahrstrecke von B. nach A. sind mit dem Auto gemäss Twix-Route rund 1 Stunde 20 Minuten und mit der Bahn rund 1 Stunde und 40 Minuten zu veranschlagen. Der Wohnort S-strasse 14 in B. liegt in unmittelbarer Nähe der Bahnstation B.. In A. kann für die Strecke vom Bahnhof an den Arbeitsort der Bus benützt werden. Bei dieser Sachlage ist eine Unzumutbarkeit aufgrund ungünstiger



Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht dargetan. Auch von dem bis 1. Dezember 2004 bestehenden Wohnort D. standen öffentliche Verkehrsmittel nach A. zur Verfügung. Es ist nicht belegt, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner gesundheitlichen Beeinträchtigung für die Strecken B.-A. bzw. D.-A. auf das Auto angewiesen war. Der Beschwerdeführer hält lediglich fest, er sei auf ein Motorfahrzeug mit speziellem ergonomischem Fahrersitz angewiesen. Dass die Benützung von Bahn und Bus für die genannten Strecken aus gesundheitlichen Gründen geradezu unmöglich oder unzumutbar ist, lässt sich damit nicht begründen. Folglich sind die Kosten für die Bahnreise sowie für den Bus in A. zum Abzug zuzulassen. Es rechtfertigt sich im vorliegenden Fall, die Kosten für ein Generalabonnement zum Abzug zu bringen.

2.5. Die auswärtige Mittagsverpflegung am Arbeitsort ist aufgrund der vorliegenden Umstände zuzulassen, weshalb der entsprechende Abzug von Fr. 1'848.-- (132 Arbeitstage à Fr. 14.--) zu gewähren ist.

2.6. Wie erwähnt, liegt kein Wochenaufenthalt am Arbeitsort vor, weshalb die Kosten für ein Zimmer nicht als Berufskosten abgezogen werden können. Der Beschwerdeführer begründet denn auch den Abzug für ein Zimmer nicht mit dem Wochenaufenthalt, sondern damit, dass er einen Teil der Arbeit im speziell eingerichteten Arbeitszimmer am "jeweiligen Aufenthaltsort" erledige. Zu prüfen ist daher, ob die Kosten für ein Arbeitszimmer abgezogen werden können.

Nach der Veranlagungspraxis (StB 39 Nr. 1 Ziff. 1; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 43) sind die Kosten für ein Arbeitszimmer abzugsfähig, wenn ein wesentlicher Teil der Erwerbstätigkeit ausserhalb des Arbeitsortes erledigt werden muss, weil der Arbeitgeber das notwendige oder geeignete Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt oder weil dessen Benützung nicht möglich oder zumutbar ist, wenn mindestens 40 Prozent der Arbeitszeit zuhause verbracht wird, der Steuerpflichtige auf einen spezifisch eingerichteten Arbeitsplatz angewiesen ist und wenn ein Zimmer in der Wohnung des Steuerpflichtigen auch wirklich ausgeschieden wird.



Der Beschwerdeführer macht geltend, denjenigen Teil der Arbeitszeit, der die 132 Tage in A. übersteige und zwischen der normalen Arbeitszeit liege, die in seinem Fall bis 220 Tage pro Jahr betragen könne, verrichte er am jeweiligen Aufenthaltsort im speziell eingerichteten Arbeitszimmer. Aufgrund der Anerkennung von 132 Arbeitstagen in A. und der Höhe der erzielten Erwerbseinkünfte ist jedoch ein nennenswerter Anteil einer häuslichen Erwerbstätigkeit nicht nachgewiesen. Es mag zwar nachvollziehbar sein, dass es dem Beschwerdeführer aufgrund der gesundheitlichen Beeinträchtigung mitunter nicht möglich ist, seine Tätigkeit am Arbeitsort auszuführen. Er legt aber nicht konkret dar, inwiefern er zusätzlich zu seiner Tätigkeit von 132 Tagen in A. einen erheblichen Teil der Arbeit zuhause erledigt. Auch ist nicht ersichtlich, inwiefern es sich bei den Kosten für ein Arbeitszimmer um behinderungsbedingte Aufwendungen handeln könnte, die nach dem seit 1. Januar 2007 geltenden Art. 46 lit. abis StG abgezogen werden könnten. Folglich sind die geltend gemachten Kosten für ein Arbeitszimmer in der Höhe von Fr. 7'524.-- nicht zum Abzug zuzulassen.

3. Umstritten ist sodann die steuerliche Behandlung der Einzahlungen des Beschwerdeführers in die Säule 3a.

3.1. Nach Art. 45 Abs. 1 lit. e StG werden Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen auf Leistungen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge nach Art. 82 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40, abgekürzt BVG) von den Einkünften abgezogen. Der Beschwerdeführer brachte Beiträge in der Höhe von Fr. 1'115.-- zum Abzug. Die Vorinstanz hielt fest, die Berufsauslagen seien weit höher als die Entlöhnung für die Arbeit. Es sei daher nicht zu beanstanden, dass die Beiträge an die Säule 3a nicht zugelassen worden seien. Dies gelte umso mehr, als aus den Akten nicht hervorgehe, ob der Pflichtige überhaupt aktiv an einer 2. Säule angeschlossen sei.

3.2. Art. 45 StG regelt gemäss Randtitel Abzüge, die von der Höhe der Einkünfte unabhängig sind. Allerdings setzt der Abzug von Beiträgen an die Säule 3a voraus, dass der Vorsorgenehmer erwerbstätig ist (vgl. Maute/Steiner/ Rufener, Steuern und Versicherungen, 2. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 194). Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut von Art. 82 Abs. 1 BVG, wonach Arbeitnehmer und Selbständig-erwerbende



solche Beiträge abziehen können, und aus Art. 7 Abs. 1 der Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (BVV 3, SR 831.461.3), wonach der Abzug gemäss Abs. 1 lit. b 20 Prozent des Erwerbseinkommens beträgt, wenn der Betroffene keiner 2. Säule angeschlossen ist. Es fehlt allerdings eine Grundlage, die Abzugsfähigkeit auf die um die Berufskosten gekürzten Erwerbseinkünfte zu beschränken. Die Vorinstanz verweigerte somit den Abzug zu Unrecht mit der Begründung, es seien Berufskosten in der Höhe der erzielten Erwerbseinkünfte gewährt worden. Aufgrund des geringen Erwerbseinkommens sind die Angaben des Beschwerdeführers glaubhaft, dass er keiner 2. Säule angeschlossen ist, weshalb der Abzug von 20 Prozent des Erwerbseinkommens bzw. Fr. 1'115.-- zum Abzug zuzulassen ist.

4. Streitig ist weiter, ob die Fahrtkosten des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit ärztlichen Behandlungen in der Höhe von Fr. 2'869.-- Krankheitskosten im Sinne von Art. 46 Abs. 1 StG darstellen und abzugsfähig sind.

4.1. Nach Art. 46 lit. a StG werden von den Nettoeinkünften die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selbst trägt und diese zwei Prozent der Nettoeinkünfte übersteigen.

Als Krankheitskosten im Sinne von Art. 46 lit. a StG gelten Arzt-, Zahnarzt- und Spitalkosten sowie Auslagen für Arzneimittel, Apparate, Bäderkuren und Therapien, soweit sie ärztlich verordnet sind, sowie für Brillen (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 160). Nach der Praxis werden durch eine Behinderung verursachte Kosten für den Transport zum Arzt, zu Therapien und zu Tagesstätten etc. abgezogen. Zum Abzug zugelassen werden die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder eines Behindertenfahrdienstes. Ist deren Benützung nicht möglich oder nicht zumutbar, können die Kosten eines privaten Motorfahrzeuges abgezogen werden (StB 46 Nr. 2 Abs. 3.7). Die Ausführungen der Vorinstanz, wonach Fahrkosten für Arztbesuche nicht abzugsfähig sind, lassen somit die Veranlagungspraxis ausser Betracht. Sind nach der Praxis Fahrkosten für ärztliche Behandlungen grundsätzlich abzugsfähig, so rechtfertigt es sich im vorliegenden Fall nicht, den Abzug der entsprechenden Kosten des



## St.Galler Gerichte

Beschwerdeführers mittels einer einschränkenden Auslegung des Begriffs der Krankheitskosten auf unmittelbare Aufwendungen zu verweigern.

4.2. Der Beschwerdeführer machte "Fahrspesen für Behandlung durch Invalidität" von Fr. 2'869.-- geltend. Er führt aus, dabei habe es sich um spezifische und zudem äusserst schmerzhafteste ärztliche Eingriffe gehandelt, mit denen direkt und einzig die unfallbedingten Verletzungen behandelt worden seien. Um behinderungsbedingte Kosten im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. h bis des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14; abgekürzt StHG), welche nach Art. 46 lit. abis StG ohne Selbstbehalt abzugsfähig sind, handelt es sich aufgrund der Darstellung des Beschwerdeführers nicht. Zudem traten Art. 9 Abs. 2 lit. h bis StHG erst am 1. Januar 2005 und Art. 46 lit. abis StG erst am 1. Januar 2007 in Kraft.

Die Veranlagungsbehörde hat zu den Fahrkosten für ärztliche Behandlungen keine weiteren Abklärungen getroffen. Dies wäre aber namentlich deshalb angezeigt gewesen, weil der Beschwerdeführer aufgrund der Folgen des Verkehrsunfalls Ansprüche gegen einen Haftpflichtversicherer stellen kann und dieser in der Regel Aufwendungen im Zusammenhang mit Heilbehandlungen übernimmt. Da aufgrund der fehlenden Abklärungen aber kein Anlass besteht, die Aufwendungen in Frage zu stellen, sind sie grundsätzlich als Krankheitskosten zum Abzug zuzulassen. Wie erwähnt, werden lediglich die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel zum Abzug zugelassen. Der Beschwerdeführer macht keine konkreten Angaben, weshalb die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich oder nicht zumutbar war. Auch den Akten sind keine entsprechenden Anhaltspunkte zu entnehmen. Somit sind die Kosten für das öffentliche Verkehrsmittel zum Abzug zuzulassen. Da dem Beschwerdeführer für den Arbeitsweg die Kosten eines Generalabonnements gewährt werden, sind keine zusätzlichen Aufwendungen abzugsfähig.

5. Der Beschwerdeführer verlangt im weiteren die Besteuerung zum Tarif für Verheiratete.

5.1. Nach Art. 50 Abs. 4 StG (in der Fassung gemäss der Verordnung über die Aenderung des Steuergesetzes vom 22. November 2005 (sGS 811.110) werden verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige beim



Einkommen zum Tarif für Verheiratete besteuert, wenn sie mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten.

5.2. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid zutreffend auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 131 II 697 ff.) sowie die Aenderung des Steuergesetzes verwiesen. Der Beschwerdeführer zieht nicht in Betracht, dass nach dem Wortlaut von Art. 50 Abs. 4 StG und auch nach jenem von Art. 11 Abs. 1 StHG die Anwendung des Verheiratetentarifs nicht nur voraussetzt, dass der alleinstehende Pflichtige für den Unterhalt der Kinder zur Hauptsache aufkommt, sondern auch, dass er mit den Kindern zusammen lebt.

Es ist zwar unbestritten, dass der Beschwerdeführer zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder aufkommt. Allerdings lebt er nicht mit seinen Kindern zusammen.

Zusammenleben bedeutet, dass Personen zusammen wohnen bzw. im selben Haushalt leben. Daran ändert der Umstand nichts, dass er die elterliche Obhut über die Kinder hat und diese zeitweise auch persönlich betreut. Da er nicht mit seinen Kindern im Sinne von Art. 50 Abs. 4 StG zusammen lebt, bleibt kein Raum für die Anwendung des Verheiratetentarifs.

6. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist. Ziff. 1 und 3 des angefochtenen Entscheids sind aufzuheben. Die Angelegenheit ist zur Vornahme der Veranlagung aufgrund der vorstehenden Erwägungen und zur Steuerauscheidung an das Kantonale Steueramt zurückzuweisen.

Der Ausgang des Verfahrens entspricht einer nur geringfügigen Gutheissung der Beschwerde. Es rechtfertigt sich daher, die amtlichen Kosten zu drei Vierteln dem Beschwerdeführer und zu einem Viertel dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss ist zu verrechnen und der Rest von Fr. 500.-- dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Auf die Erhebung des staatlichen Anteils ist zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).



## St.Galler Gerichte

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'200.-- sind gestützt auf Art. 95 Abs. 1 VRP ebenfalls zu drei Vierteln dem Beschwerdeführer und zu einem Viertel dem Staat aufzuerlegen, wobei auf die Erhebung des staatlichen Anteils zu verzichten ist (Art. 95 Abs. 3 VRP).

Ausseramtliche Entschädigungen sind nicht zuzusprechen. Der Beschwerdeführer ist überwiegend unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf Entschädigung ausseramtlicher Kosten (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. A. 2004, S. 176).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, indem der Rekursentscheid vom 9. November 2006 in Ziff. 1 und 3 und der Einspracheentscheid vom 3. Februar 2006 aufgehoben werden.

2./ Die Angelegenheit wird zur Veranlagung im Sinne der Erwägungen und zur Steuerauscheidung an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen.

3./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- werden zu drei Vierteln dem Beschwerdeführer und zu einem Viertel dem Staat auferlegt. Dem Beschwerdeführer wird der Rest des Kostenvorschusses von Fr. 500.-- zurückerstattet. Auf die Erhebung des staatlichen Anteils wird verzichtet.

4./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'200.-- werden zu drei Vierteln dem Beschwerdeführer und zu einem Viertel dem Staat auferlegt, wobei auf die Erhebung des staatlichen Anteils verzichtet wird.

5./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:



Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:

### Rechtsmittelbelehrung

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG und Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.