



Fall-Nr.: B 2011/50
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 20.09.2011
Entscheiddatum: 20.09.2011

Urteil Verwaltungsgericht, 20.09.2011

Steuerrecht, Art. 50 Abs. 4 StG (sGS 811.1). Der Begriff der Unterstützungsbedürftigkeit ist eng auszulegen. Eine Konkubinatspartnerin, die den gemeinsamen Haushalt besorgt, während der Steuerpflichtige für ihren Lebensunterhalt aufkommt, gilt nicht als unterstützungsbedürftig. Der Verheiratetentarif kann ihm deshalb nicht gewährt werden (Verwaltungsgericht, B 2011/50).

Steuerrecht, Art. 50 Abs. 4 StG (sGS 811.1) Der Begriff der Unterstützungsbedürftigkeit ist eng auszulegen. Eine Konkubinatspartnerin, die den gemeinsamen Haushalt besorgt, während der Steuerpflichtige für ihren Lebensunterhalt aufkommt, gilt nicht als unterstützungsbedürftig. Der Verheiratetentarif kann ihm deshalb nicht gewährt werden (Verwaltungsgericht, B 2011/50).

Urteil vom 20. September 2011

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder,
Dr. B. Heer,

lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber Dr. H. Fenners

In Sachen



St.Galler Gerichte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,

9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

R. F.,

Beschwerdegegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2008)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ R. F. wohnt gemeinsam mit seiner Lebenspartnerin S. S. im gleichen Haushalt. Er geht einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach, während S. S. den Haushalt besorgt. Das Konkubinatspaar hat zwei gemeinsame Töchter: R., geboren am 28. September 1999, und F., geboren am 4. Januar 2003. Die beiden Töchter standen bis ins Jahr 2009 unter der elterlichen Sorge der Mutter. R. F. verpflichtete sich in



St.Galler Gerichte

vormundschaftlich genehmigten Unterhaltsverträgen, mit jeweils Fr. 650.-- an den Unterhalt der beiden Töchter beizutragen. Die Unterhaltsbeiträge wurden zudem der Indexierung unterworfen. Mit Beschluss vom 22. Oktober 2009 übertrug die Vormundschaftsbehörde In B. R. F. und S. S. die gemeinsame elterliche Sorge über die beiden Töchter.

B./ In der Steuererklärung für das Jahr 2008 machte R. F. für R. einen Kinderabzug in Höhe von Fr. 6'800.-- und für F. einen Kinderabzug in Höhe von Fr. 4'800.-- sowie für jedes Kind einen Vermögensfreibetrag in Höhe von Fr. 20'000.-- geltend; einen allgemeinen Abzug für Unterhaltsleistungen zu Gunsten der beiden Töchter deklarierte er demgegenüber nicht. Das kantonale Steueramt gewährte in der Veranlagung vom 18. August 2009 die geltend gemachten Sozialabzüge allesamt nicht; ebenso wenig liess es Unterhaltskosten zum Abzug zu. Eine gegen die Veranlagung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 30. März 2010 ab.

C./ Gegen den Einspracheentscheid erhob R. F. mit Eingabe vom 13. April 2010 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Er stellte dabei den Antrag, es seien Kinderabzüge in Höhe von total Fr. 11'600.-- beim Einkommen und Sozialabzüge in Höhe von total Fr. 40'000.-- beim Vermögen zum Abzug zuzulassen; überdies sei ihm der Vollsplittingtarif zu gewähren. Die Verwaltungsrekurskommission entschied am 17. Februar 2011 über den Rekurs. Sie hiess das Rechtsmittel gut und wies die Streitsache zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurück.

D./ Gegen den Rekursentscheid reichte das kantonale Steueramt mit Eingabe vom 14. März 2011 Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein mit dem Antrag, es sei der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 17. Februar 2011 aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 30. März 2010 zu bestätigen.

Die Verwaltungsrekurskommission beantragte mit Eingabe vom 31. März 2011 Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid.

Auf die Begründung des Beschwerdeführers sowie auf die Ausführungen im angefochtenen



Entscheid wird, soweit erforderlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. (...).

2. Die Verwaltungsrekurskommission erwog im angefochtenen Entscheid, die Kinderabzüge für R. und F. stünden nicht dem Beschwerdegegner, sondern seiner Lebenspartnerin zu, da die Kinder im fraglichen Steuerjahr 2008 unter der elterlichen Sorge der Mutter gestanden seien. Dies blieb unangefochten und entspricht auch der Verwaltungspraxis im Kanton St. Gallen in entsprechenden Verhältnissen (StB 48 Nr. 1).

Die Verwaltungsrekurskommission hielt ferner fest, dem Beschwerdegegner stehe jedoch aufgrund von Art. 45 Abs. 1 lit. c StG ein Abzug für die geleisteten Unterhaltsbeiträge zu Gunstender Töchter zu. In diesem Zusammenhang wies sie die Streitsache an die Vorinstanz zurück, da die Höhe der geleisteten Unterhaltsbeiträge und Kinderzulagen den Akten nicht zu entnehmen sei.

Schliesslich setzte sich die Verwaltungsrekurskommission noch mit dem vom Beschwerdegegner geltend gemachten Vollsplittingtarif auseinander. Zusammenfassend kam sie dabei zum Schluss, der Sondertarif könne auch einem Steuerpflichtigen zustehen, der mit einer unterstützungs-bedürftigen Person zusammen lebe. Erforderlich hierfür sei, dass er zur Hauptsache für die mit ihm zusammen lebende Person unentgeltlich aufgekommen sei. Dies habe vorliegend der Beschwerdegegner nachzuweisen. Beweismittel zum Notbedarf seiner Lebenspartnerin sowie zu den geleisteten Unterstützungszahlungen seien jedoch nicht eingereicht worden. Von der Vorinstanz sei sodann abzuklären, in welchem Umfang die finanzielle Unterstützung des Beschwerdegegners an seine Lebenspartnerin einer Entschädigung für die Haushaltführung und somit keiner unentgeltlichen Leistung gleichkomme. Soweit er im Jahr 2008 zur Hauptsache für seine Lebenspartnerin aufgekommen sei, habe er Anspruch auf den Verheiratetentarif.



3. Der Beschwerdeführer verlangt in der Beschwerde die Aufhebung des Entscheids der Verwaltungsrekurskommission und die Bestätigung des Einspracheentscheids vom 30. März 2010. In der Beschwerdebegründung führt er jedoch aus, die Verwaltungsrekurskommission habe "im Sinne der Vorinstanz erkannt, dass dem Beschwerdegegner der Abzug der Kinderunterhalts-beiträge gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. c StG zusteht, er aber auf der anderen Seite keinen Kinderabzug geltend machen kann". Damit scheint auch der Beschwerdeführer der Auffassung zu sein, dass die vom Beschwerdegegner geleisteten Kinderunterhaltsbeiträge zum Abzug zuzulassen sind. Ein solcher Abzug wurde jedoch im Einspracheentscheid vom 30. März 2010 nicht gewährt, weshalb dessen Bestätigung ausser Betracht fällt. Insoweit erweist sich die Beschwerde daher als unbegründet.

4. Damit bleibt noch über den Vollsplittingtarif zu befinden. Art. 50 Abs. 3 StG sieht vor, dass für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens angewendet wird. Gemäss Abs. 4 der gleichen Bestimmung gilt diese tarifliche Ermässigung auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen zusammen leben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Damit wird die Vorgabe von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14, in der Fassung gemäss Gesetz vom 14. Dezember 1990, in Kraft seit 1. Januar 1993, abgekürzt StHG) wortwörtlich im kantonalen Recht umgesetzt.

4.1 Das Bundesgericht erwog in einem neueren Urteil, dass die Vorschrift von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG, wonach Einelternfamilien und Steuerpflichtigen mit unterstützungsbedürftigen Personen die gleiche tarifliche Ermässigung wie verheirateten Personen einzuräumen sei, gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und die Tarifhoheit der Kantone verstosse; trotz der Verfassungswidrigkeit sei die Norm jedoch anzuwenden (BGE 131 II 697 ff.). Aufgrund der festgestellten Verfassungswidrigkeit erscheint immerhin eine restriktive und damit verfassungs-konforme Auslegung geboten, jedenfalls soweit sich dies mit dem Wortlaut und dem Willen des historischen Gesetzgebers vereinbaren lässt (so auch Bosshard/ Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, S. 237).



4.2 Auch wenn der Wortlaut von Art. 50 Abs. 4 StG mit demjenigen von Art. 214 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, in der Fassung gemäss Verordnung vom 27. April 2005, in Kraft seit 1. Januar 2006, abgekürzt DBG) übereinstimmt, müssen deswegen die Normen nicht übereinstimmend ausgelegt werden. Dies lässt sich aus der Pflicht zur vertikalen und horizontalen Steuerharmonisierung nicht ableiten. Auch die Vorschrift von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG ändert nichts daran, dass die Steuertarife und Sozialabzüge gemäss Art. 129 Abs. 2 der Bundesverfassung (SR 101) und Art. 1 Abs. 3 StHG nicht harmonisiert sind. Angesichts der Tarifautonomie sind die Kantone vielmehr frei zu bestimmen, ob und unter welchen Voraussetzungen sie einen Unterstützungsabzug gewähren wollen und was unter Unterstützungsbedürftigkeit zu verstehen ist. Das Harmonisierungsrecht schreibt einzig vor, dass Einelternfamilien und Steuerpflichtige mit unterstützungsbedürftigen Personen tariflich den verheirateten Personen gleichzustellen sind.

4.2.1 Demensprechend ist beispielsweise die im Kanton Thurgau geltende Bestimmung von § 12 Abs. 1 Steuerverordnung (RB 640.11), wonach erwerbsunfähig – als Voraussetzung für den Unterstützungsabzug und den Vollsplittingtarif – nur Personen sind, die zufolge Beeinträchtigung der körperlichen und geistigen Gesundheit nicht arbeitsfähig sind, harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden. Gleiches gilt für die Bündner Vorschrift von Art. 38 Abs. 1 lit. f StG (BR 720.000), welche einen Unterstützungsabzug für Ehegatten und Konkubinatspartner ausdrücklich ausschliesst. Gegen Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG verstösst demgegenüber die in zahlreichen Kantonen bestehende Regelung, welche die Tarifprivilegierung auf das Zusammenleben mit einem Ehepartner oder Kind beschränkt und damit bei einem Zusammenleben mit einer unterstützungsbedürftigen Person nicht gewährt (vgl. § 35 Abs. 2 StG ZH, Art. 38 Abs. 2 StG SH, § 43 Abs. 2 StG AG, § 34 Abs. 1 StG BL).

4.2.2 Die vorerwähnten kantonalen Regelungen zielen offensichtlich darauf ab, den weiten Anwendungsbereich von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG zumindest insoweit einzuschränken, als das Tarifprivileg denjenigen Steuerpflichtigen nicht zukommen soll, die mit unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und für deren Unterhalt zur Hauptsache aufkommen. Die mit diesem Belastungsregulativ einhergehenden Auswirkungen werden nämlich in der Lehre besonders kritisiert, zuweilen sogar als



nahezu grotesk bezeichnet (vgl. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Auflage, N 31 zu Art. 11 StHG; ihm folgend Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 236; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, N 23 zu Art. 36).

4.3 Da sich die Lebenspartnerin des Beschwerdegegners um die beiden gemeinsamen Töchter kümmert, attestiert ihr die Vorinstanz eine (beschränkte) Erwerbsunfähigkeit. Weiter geht die Vorinstanz davon aus, dass der Beschwerdegegner für die Lebenshaltungskosten seiner Lebenspartnerin vollumfänglich aufkommt. Der Verheiratetentarif soll ihm aber trotzdem nur dann zustehen, wenn die Übernahme der Lebenshaltungskosten zur Hauptsache unentgeltlich erfolgt ist. Zu diesem Zweck habe der Beschwerdeführer abzuklären, in welchem Umfang die vom Beschwerdegegner erbrachten Leistungen ein Entgelt für die Haushaltführung darstellen und somit (aufgrund einer wirtschaftlich erfassbaren Gegenleistung) als entgeltlich zu qualifizieren seien.

Unklar ist, wie es dem Beschwerdeführer möglich sein soll, das Entgelt für die Haushaltführung festzulegen. Auf jeden Fall erweist sich die von der Vorinstanz anvisierte Lösung als nicht praktikabel. Zudem bestünde keine leistungskonforme Besteuerung, wenn die vom Beschwerde-führer vorzunehmenden weiteren Sachverhaltsabklärungen zum Schluss führten, dass der Beschwerdegegner zur Hauptsache unentgeltlich für den Unterhalt seiner Lebenspartnerin aufkommt. Alsdann könnte er aufgrund der Unterstützungsbedürftigkeit seiner Konkubinatspartnerin zum einen den Verheiratetentarif beanspruchen und zum anderen die für die Kinder geleisteten Unterhaltszahlungen von der Bemessungsgrundlage abziehen; der Lebenspartnerin ihrerseits wäre neben den Kinderabzügen ebenfalls der Verheiratetentarif zu gewähren, weil sie als Inhaberin der elterlichen Sorge für den Unterhalt der Kinder aufkommt. Im Recht der direkten Bundessteuer, das im Unterschied zum st. gallischen Steuergesetz einen Unterstützungsabzug kennt, stünde dem Beschwerdegegner für die Konkubinatspartnerin zusätzlich noch der Abzug gemäss Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG zu. Eine derart weitgehende steuerliche Entlastung der Konkubinatspartner widerspräche nicht nur dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern wäre auch mit dem Rechtsgleichheitsgebot nicht zu vereinbaren. Es gibt keinen sachlichen Grund, weshalb der Beschwerdegegner und seine Partnerin steuerlich (erheblich) gestellt



werden sollten, als wenn sie verheiratet wären und der Familienbesteuerung gemäss Art. 20 StG (mit der damit einhergehenden Faktorenaddition) unterlägen. Sie bilden – gleich wie ein in ungetrennter Ehe lebendes Ehepaar – eine wirtschaftliche Einheit. Die erwähnten Steuerfolgen erwiesen sich aber auch als unhaltbar, wenn man sie mit denjenigen vergleicht, die sich mit der "schlichten" Übertragung der gemeinsamen elterlichen Sorge im Jahr 2009 einstellen: Alsdann kann der Beschwerdegegner zwar keine Unterhaltsbeiträge mehr in Abzug bringen, ihm sind jedoch die Kinderabzüge sowie der Verheiratetentarif zu gewähren; seine Lebenspartnerin hat im Gegenzug keine Unterhaltsbeiträge mehr zu versteuern, dafür stehen ihr die Kinderabzüge und der Sondertarif nicht mehr zu, was sich jedoch mangels Einkommen (aus Erwerbstätigkeit) nicht auf ihre Steuerbelastung auswirken dürfte.

4.4 Von daher ist eine restriktive (verfassungskonforme) Auslegung des in Art. 50 Abs. 4 StG verwendeten Begriffs der Unterstützungsbedürftigkeit angezeigt. Dies deckt sich mit der Intention des Bundesgesetzgebers, dem es mit Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG sowie Art. 214 Abs. 2 DBG offensichtlich nur darum ging, (Eineltern-)Familien, die mit unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben, ebenfalls zu privilegieren. Es bestehen jedoch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass beabsichtigt war, das Privileg auch Wohngemeinschaften mit unterstützten Personen ohne rechtliche oder sittliche Unterstützungspflicht zu gewähren. Insoweit schiesst der Wortlaut über das Ziel hinaus (in diesem Sinn auch Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 236). Es soll ihm deshalb auch nicht diese Bedeutung zukommen. Ob unter dem Begriff der Unterstützungsbedürftigkeit (im Sinn der Thurgauer Regelung) sogar nur solche Personen fallen, die zufolge einer körperlichen oder geistigen Beeinträchtigung der Gesundheit nicht arbeitsfähig sind, kann hier offen bleiben. Auf jeden Fall war die Lebenspartnerin des Beschwerdegegners in der streitgegenständlichen Periode nicht als unterstützungsbedürftig anzusehen. Dementsprechend steht dem Beschwerdegegner der Verheiratetentarif von vornherein nicht zu, also ungeachtet dessen, ob es sich bei den von ihm zu Gunsten seiner Lebenspartnerin übernommenen Lebenshaltungskosten überhaupt um unentgeltliche Leistungen handelt. Die Vorinstanz wies deshalb im angefochtenen Entscheid die Streitsache insoweit zu Unrecht an den Beschwerdeführer zurück.



5. Zusammenfassend ist die Beschwerde begründet, soweit die Vorinstanz die Streitsache zur Abklärung der Höhe der Entschädigung für die Haushaltsführung und der insgesamt vom Beschwerdegegner an die Lebenspartnerin erbrachten Leistungen zurückwies; im Übrigen erweist sich die Beschwerde hingegen als unbegründet.

6. (...).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

2./ Dem Beschwerdegegner wird für das Beschwerdeverfahren ein Anteil an den amtlichen Kosten von Fr. 1'000.-- auferlegt. Auf die Erhebung des Kostenanteils beim Beschwerdeführer wird verzichtet.

3./ Dem Beschwerdegegner wird für das Rekursverfahren ein Anteil an den amtlichen Kosten von Fr. 500.-- auferlegt.

V. R. W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer



St.Galler Gerichte

- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner (durch Q. T. AG)

am:

Rechtsmittelbelehrung:

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