

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2012/12, I/1-2012/13 vom 30. August 2012

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2012-08-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2012_12, I_1-2012_13

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2012/12, I/1-2012/13 du 30 août 2012

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2012/12, I/1-2012/13 del 30 agosto 2012

Regeste

Art. 45 Abs. 1 lit. h StG (sGS 811.1). Die vollzeitlich erwerbstätigen Eltern erfüllten die Voraussetzungen für den Kinderbetreuungsabzug. Abgrenzung von Betreuungskosten zu Kosten der schulischen Ausbildung und der Freizeitgestaltung. Bei der direkten Bundessteuer bestand 2009 noch keine Abzugsmöglichkeit (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 30. August 2012, I/1-2012/12, 13).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 31. Januar 2012 (Datum Poststempel) 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; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP; Art. 140 Abs. 2 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 VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2

Nachdem das DBG in der für 2009 gültigen Fassung (AS 2005 1051) keine Abzüge für Kinderbetreuungs- und Ausbildungskosten vorsah, ist die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 abzuweisen.

E. 3

Umstritten ist die Höhe des Abzugs für Kinderbetreuungskosten für die Staats- und Gemeindesteuern 2009. a) Die Rekurrenten und Beschwerdeführer machen zur Hauptsache geltend, sie seien voll berufstätig und leiteten ein Unternehmen mit internationaler Kundschaft. Die Arbeitszeiten seien entsprechend ausgelegt. Die Büroräumlichkeiten und die privaten Räume seien unter einem Dach vereinigt. Diese Konstellation habe Vorteile während den Schulzeiten, aber Nachteile während den Ferienzeiten, da sich die Kinder bzw. deren Aktivitäten nicht mit den Büroaktivitäten inkl. Kundenbesuchen vereinbaren liessen. Auch Haus- oder Au-Pair- Angestellte würden dieses Problem nicht beheben, befänden sich doch die Räumlichkeiten der Kinder über den Büros und der Garten vor dem Büro. Wegen zahlreicher Termine und Verpflichtungen werde während der Randzeiten und insbesondere während total 17 Wochen Ferien eine Betreuung benötigt. Diese Betreuung müsse ihnen erlauben, einem 10-stündigen

Arbeitstag zuverlässig nachgehen zu können. Ein Aussetzen der beruflichen Tätigkeit während dieser Zeit würde die Existenz der Firma als Ganzes in Frage stellen. Die Grosseltern stünden nur begrenzt zur Verfügung, weshalb sie sich nach ihrem Umzug im Jahr 2008 nach C ein neues Beziehungsnetz aufgebaut hätten, das die Kinderbetreuung zuverlässig sicherstelle. Sämtliche involvierten Personen seien seit Mitte 2009 Bekannte der Familie, welche die Kinder auch einmal einfach so unter Anrechnung der effektiven Kosten betreuen würden. Es bestehe kein Grund, die Kosten für die Betreuung durch Bekannte mit einem Sportangebot anders zu werten als Entschädigungen für Grossmütter oder Hausangestellte. Auch für andere Eltern, die Ferienbetreuungsangebote wahrnahmen, gelte dasselbe steuerliche Abzugsrecht, falls diese die Betreuung benötigten, um ihrer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Es möge üblich sein, ein oder zwei Wochen Sport-/Pfadi-Ferien zu finanzieren ohne im Gegenzug steuerbares Einkommen zu erzielen. Ihnen seien jedoch keine Eltern bekannt, die ihre Kinder selbst betreuten und im gleichen Ausmass wie sie solche Betreuungsangebote nutzten. Systematische Betreuung zwecks Berufstätigkeit habe mit üblicher Betreuung nichts zu tun. Es sei zudem unerklärlich, wie man sportliche Aktivitäten derart abwertend beurteilen könne. Da ihre Kinder sportlich seien, benötigten sie in Randzeiten und in den Ferien entsprechende Betreuungspersonen. Die im Steuerbuch aufgeführten Institutionen seien mehrheitlich nicht auf Ferien- und Randzeitenbetreuung ausgelegt. Zu diesem Punkt habe die Vorinstanz nicht Stellung genommen. Man müsse zwischen moralischen / gesellschaftlichen Wertvorstellungen und steuerrelevanten Tatsachen unterscheiden. Es sei im Sinne des Gesetzgebers, dass Kinderbetreuungsabzüge für berufstätige Eltern zulässig und für nicht berufstätige Eltern nicht möglich seien. Dem hält die Vorinstanz entgegen, die Auslagen von Fr. 910.-- für die Jugendmusikschule sowie von Fr. 180.-- an die Schule für die Wintersportwoche seien als Ausbildungskosten zu berücksichtigen. Die Auslagen für die WuShu-Kurse sowie für die Schneesportschule zählten nicht zu den abzugsfähigen Ausbildungskosten. Als solche seien die Kosten für die Erlernung eines Berufs zu verstehen. Es müsse ein innerer Zusammenhang im Sinne der Berufsvorbereitung gegeben sein. In erster Linie gehörten dazu die Kosten der Grund- und Allgemeinausbildung. Der Selbstbehalt pro Kind betrage Fr. 2'000.--. Da die Kinder keine Sportschule besuchten, welche talentierten Jugendlichen ermögliche, nebst der Schule die Hausaufgabenbewältigung, das Training und die Wettkämpfe unter einen Hut zu bringen, sei ein Abzug nicht möglich. Die Auslagen für das Pfadfinderlager, das Reitlager und die polysportive Ferienwoche gehörten nicht zu den abziehbaren Kinderbetreuungskosten, sondern stellten normale Freizeitgestaltung von Kindern dar. Solche Auslagen würden mit dem allgemeinen Kinderabzug abgegolten. b) Obschon die durch die Fremdbetreuung der Kinder entstandenen Kosten eng mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, gelten sie nach konstanter bundesgerichtlicher und kantonaler Rechtsprechung nicht als steuerlich abzugsfähige Berufsauslagen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.681/2004 und 2A.362/2003). Es sind typische Aufwendungen, die vorab

von der persönlichen Situation der steuerpflichtigen Person abhängen. Die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sind grundsätzlich nicht abziehbar (vgl. Art. 47 StG), ausser es existiere eine entsprechende gesetzliche Grundlage. Im Rahmen der Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung, die per 1. Januar 2011 in Kraft trat, schlug der Bundesrat daher einen anorganischen Abzug mit einer fixen Obergrenze vor. Erklärtes Reformziel war es, die Vereinbarkeit von Familie und Beruf zu verbessern (vgl. Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die steuerliche

Entlastung von Familien mit Kindern vom 20. Mai 2009, BBl 2009 4746 ff.). Bereits zuvor konnten die Kantone gestützt auf Art. 72c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14) einen Abzug von den steuerbaren Einkünften vorsehen für die während der Erwerbstätigkeit der Eltern entstehenden Kinderbetreuungskosten. Davon hat der Kanton St. Gallen in Art. 45 Abs. 1 lit. h StG (Fassung II. Nachtrag zum StG, nGS 42-73) Gebrauch gemacht. Demnach können die Kosten der Betreuung von Kindern unter 15 Jahren durch Drittpersonen, höchstens Fr. 5'000.-- für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige einen Kinderabzug nach Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 oder 2 StG beanspruchen kann, von den Einkünften abgezogen werden, wenn bei gemeinsam steuerpflichtigen Eltern beide einer Erwerbstätigkeit nachgehen oder einer der beiden dauernd erwerbsunfähig ist. Als Kinderbetreuungskosten gelten Aufwendungen, welche bei der Betreuung der Kinder durch Drittpersonen anfallen. Sie müssen entstanden sein, weil die Eigenbetreuung der Kinder wegen einer Erwerbstätigkeit, einer Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit nicht wahrgenommen werden konnte. Die Eltern können nur jene Kosten abziehen, die ihnen während der tatsächlichen Dauer der Erwerbstätigkeit entstehen. Betreuungskosten, die ausserhalb der Arbeitszeiten der Eltern – etwa am Abend oder an Wochenenden – angefallen sind, können nicht abgezogen werden. Abzugsfähig sind nur die effektiv nachgewiesenen Kosten für die Drittbetreuung. Darunter sind jene Kosten zu verstehen, die durch die reine Betreuungsarbeit entstanden sind. Kosten für die Verpflegung oder für anderen Unterhalt der Kinder stellen keine Betreuungskosten dar und sind deshalb als Lebenshaltungskosten nicht abziehbar. Solche Kosten würden auch entstehen, wenn die Kinder nicht durch Dritte betreut würden (StE 2010 B 27.7 Nr. 19 mit Hinweis auf BBl 2009 4765 f.). Abzugsfähig sind insbesondere Taggelder für private und öffentliche Organisationen, welche sich der Kinderbetreuung annehmen (Kinderkrippen, etc.) sowie Honorare an Personen, welche die Betreuung von Kindern beruflich oder nebenberuflich ausüben (Tagesmütter, etc.). Gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG (Fassung II. Nachtrag zum StG, nGS 42-73) können vom Reineinkommen höchstens weitere Fr. 13'000.-- für Ausbildungskosten für jedes unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehende oder volljährige Kind, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht, abgezogen werden, soweit sie der Steuerpflichtige selber trägt und sie Fr. 2'000.-- übersteigen. In der ursprünglichen Fassung war der zusätzliche Abzug lediglich bei auswärtiger Ausbildung möglich. Beim II. Nachtrag ging es dabei darum, diese Bestimmung wieder einzufügen (vgl. Kantonale Abstimmungsbroschüre vom 24. September 2006, S. 21, abrufbar auf <http://www.abstimmungen.sg.ch>). Da es sich um eine "Wiedereinführung" dieser Bestimmung handelt, kann nicht davon ausgegangen werden, der Gesetzgeber habe anlässlich der Revision den Begriff "Ausbildungskosten" weiter fassen wollen als bisher. Es ist daher von einer restriktiven Auslegung auszugehen. Zur schulischen Ausbildung zählen die obligatorischen Schuljahre, das freiwillige zehnte Schuljahr sowie die Mittelschulen. Als berufliche Ausbildung gelten alle Ausbildungsgänge, welche der Erlernung eines Berufs dienen, wie Berufsschule, Berufslehre, Anlehre, Berufsmittelschule, Fachhochschule, Universität usw. Ausbildungskosten sind Auslagen, die der Erlernung eines Berufs dienen; vorausgesetzt wird dabei ein innerer Zusammenhang im Sinne der Berufsvorbereitung. In erster Linie gehören dazu die Kosten der Grund- oder Allgemeinausbildung. Ausbildungskosten umfassen die üblichen Auslagen für Schulgelder, Lehrmittel, Prüfungsgebühren, gezielten Spezialunterricht (z.B. im musischen, sprachlichen, kulturellen oder sportlichen Bereich), Drucklegung von Dissertationen, Exkursionen, Fahrkosten, Unterkunft und notwendige

Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 161 f.; StB 48 Nr. 1 Ziff. 2.7). Es muss sich demnach um Ausbildungskosten im engeren Sinn handeln. Aufwendungen für Musik- und Sportunterricht sind nur abzugsfähig, wenn sie zu entsprechenden Ausbildungen oder Berufen führen, wie Musiklehrer, Turn- oder Skilehrer, musische Maturität mit Musik statt Zeichnen usw. Kosten der freiwilligen Sport- oder Musikausbildung sind dagegen nicht abzugsfähige Ausbildungskosten, sondern werden als Einkommensverwendung im Sinn der Lebenshaltung betrachtet. Eine solche Auslegung hat den Vorteil, dass sie eine klare Abgrenzung erlaubt und damit eine rechtsgleiche Behandlung der steuerpflichtigen Personen erleichtert. Würde der Begriff "Ausbildung" weiter verstanden, wäre keine klare Abgrenzung zu Freizeitaktivitäten bzw. zu Spiel und Sport mehr möglich (vgl. Die neue Steuerpraxis 49/1995, S. 159 ff.; Leuch/Kästli, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Bern/Muri 2006, S. 348). Nach der allgemeinen Beweislastregel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während dem Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 379 f.). Der Nachweis für die Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten obliegt damit dem Steuerpflichtigen. c) Die Rekurrenten und Beschwerdeführer machen für 2009 folgende Kinderbetreuungskosten geltend (in CHF): A B Zugelassen Zugelassen Verpflegungs- für A für B kosten
Jugendmusikschule 880 Miete Instrument 30 Reitlager 600 544 56
Gerte/Handschuhe/Helm/Shirt 262 Camp4you 320 300 264 244 je 56

Pfadilager 240 240 184 184 je 56 Jahresbeitrag Pfadi 90 90 Schlafsack, Rucksack, 123 528 Ausrüstung Lager WuShu-Kurs 540 540 WuShu-Turnierauslagen / 235 15 Lizenz Skilager 180 Schneesportschule 215 Betreuung durch Grossmutter 600 1'800 520 1'720 je 80 Jahresabonnement 324 140 öffentlicher Verkehr Total 4'639 3'653 1'512 2'148 440
Unbestritten ist, dass die Rekurrenten und Beschwerdeführer beide voll erwerbstätig sind und somit die Voraussetzung für den Fremdbetreuungsabzug erfüllen. Für sämtliche geltend gemachten Auslagen liegen zudem Belege vor. aa) Die Betreuungskosten der Grossmutter wurden von der Vorinstanz abzüglich der nicht abzugsfähigen Verpflegungskosten zugelassen. Dabei handelt es sich um Entschädigungen, die als Entgelt für die Betreuung der Kinder geleistet wurden und damit um "klassische" Betreuungskosten im Sinn von Art. 45 Abs. 1 lit. h StG. Der Abzug für die Verpflegung entspricht den Vorgaben der Rechtsprechung (vgl. SGE 2010 Nr. 38). Die Vorinstanz liess ferner die Kosten für das Pfadilager, das Reitlager und die Camp4you-Woche zum Abzug zu (jeweils gekürzt um die Verpflegungskosten). Im Einsprache-Entscheid wird zwar ausgeführt, auch diese Kosten stellten keine abzugsfähigen Betreuungskosten im Sinn des StG dar, auf eine entsprechende Korrektur zuungunsten der Rekurrenten wurde jedoch verzichtet. Im Rekursverfahren wurde ebenfalls keine reformatio in peius beantragt. Umstritten sind demnach die Auslagen für die Jugendmusikschule inkl. Instrumentenmiete, die Kampfsportkurse, die Schneesportschule, die Reit- und Pfadiutensilien, den Pfadi- Jahresbeitrag, die Turnierlizenzen, das Skilager und den öffentlichen Verkehr. bb) Bei den Kosten für den Musikunterricht (Fr. 880.--) und die Kampfsportkurse (Fr. 1'080.--) handelt es sich nicht um Ausbildungskosten im Sinn von Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG. Mit diesem Unterricht wurde keine berufliche Ausbildung der Kinder im musikalischen oder sportlichen Bereich bezweckt. Zu prüfen bleibt, ob es sich dabei um abzugsfähige Betreuungskosten nach Art. 45 Abs. 1 lit. h StG handelt. Dem gesetzlichen Wortlaut ist keine Beschränkung auf gewisse Arten von Fremdbetreuung zu entnehmen. Ohne nähere Spezifizierung können "die Kosten

der Betreuung von Kindern unter 15 Jahren durch Drittpersonen" abgezogen werden. Betrachtet man die Kinderbetreuungskosten analog den obigen Ausführungen als anorganischen Abzug, mit welchem gesellschaftspolitisch unter Berücksichtigung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die

Gleichbehandlung von Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen, und jenen, die ihre Kinder fremdbetreuen lassen, angestrebt wird, so ist für die Abzugsfähigkeit lediglich ein kausaler Zusammenhang der Auslagen mit der Erwerbstätigkeit in dem Sinne vorausgesetzt, als die Kosten entstanden sein müssen, weil die Eigenbetreuung der Kinder wegen Erwerbstätigkeit nicht wahrgenommen werden konnte. Die Abzugsfähigkeit soll die Vereinbarkeit von Familie und Beruf verbessern (BBl 2009 4765; StE 2010 B 27.7 Nr. 19). A hat in der fraglichen Zeit den Flötenunterricht über Mittag besucht. Der WuShu-Kurs fand für beide Kinder nachmittags nach der Schule statt. Da die Eltern in dieser Zeit erwerbstätig waren, konnten sie die Kinder nicht selbst betreuen. Diese Aufgabe wurde während der Dauer des Musikunterrichts bzw. des Trainings von Drittpersonen übernommen. Der kausale Zusammenhang zwischen den entsprechenden Auslagen und der Erwerbstätigkeit ist damit gegeben. Dass die Kinder in dieser Zeit nicht nur betreut, sondern auch unterrichtet wurden, steht der Qualifikation als Betreuungskosten nicht entgegen. Gleich verhält es sich mit den Kosten für den Kinderskikurs von A (Fr. 215.--), der an fünf Mittwochnachmittagen stattfand. Aus denselben Überlegungen stellen auch die Kosten für das Pfadilager, das Reitlager und die Camp4you-Woche abzugsfähige Betreuungskosten dar. Da die Eltern ihrer Erwerbstätigkeit nachgingen, waren sie während der (Ferien)Zeit der Kinder auf die Betreuung durch Drittpersonen angewiesen. Dieser Ansicht war bei der Veranlagung offenbar auch die Vorinstanz, weshalb sie diese Kosten zum Abzug zuließ. cc) Die Auslagen für die Miete des Musikinstruments (Fr. 30.--), die Reit- und Pfadiutensilien (Fr. 262.-- und Fr. 651.--), die Turnierlizenzen (Fr. 250.--), den Jahresbeitrag für die Pfadi (Fr. 180.--) sowie für die Benützung des öffentlichen Verkehrs (Fr. 464.--) stellen zwar keine Betreuungskosten im engeren Sinn dar. Trotzdem weisen diese Anschaffungen einen kausalen Zusammenhang zur Fremdbetreuung auf. Ein Musikinstrument ist für den Musikunterricht zwingend notwendig, ebenso sind die Reit- und Pfadiutensilien sowie der Jahresbeitrag für den Besuch der Lager unabdingbar. Mit dem öffentlichen Verkehr gelangen die Kinder selbständig zum Kampfsportkurs, wozu auch Turniere gehören. Da diese Aufwendungen aber auch ausserhalb der Fremdbetreuung von Nutzen sind, rechtfertigt sich die Berücksichtigung eines hälftigen Privatanteils. Als Betreuungskosten abziehbar sind somit Fr. 918.--. dd) Nicht unter die Betreuungskosten fällt jedoch der Elternbeitrag von Fr. 180.-- für das im Rahmen des Schulunterrichts durchgeführte Skilager von A. Da dieses Lager während der Schul- und nicht in der Ferienzeit stattfand, handelt es sich nicht um Kosten für eine zusätzliche Betreuung der Tochter. Ohne Lager hätte A in dieser Woche die Schule besucht und wäre in dieser Zeit (kostenlos) betreut gewesen. Der Lagerbeitrag von Fr. 180.-- fällt aber unter die Ausbildungskosten, kann jedoch wegen des Selbstbehalts von Fr. 2'000.-- nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

d) Zusammenfassend sind die Auslagen für die Jugendmusikschule (Fr. 880.--), die Kampfsportkurse (Fr. 1'080.--), die Schneesportschule (Fr. 215.--) und der ermessensweise zuzulassende Anteil an den damit zusammenhängenden Aufwendungen (Fr. 918.--) als Kinderbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich dadurch auf Fr. 274'485.--. Der Rekurs ist folglich teilweise gutzuheissen und der

angefochtene Einsprache-Entscheid vom 3. Januar 2012 aufzuheben. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer sind für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 274'400.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'137'000.-- zu veranlagern.

E. 4

Die Rekurrenten bezahlen die amtlichen Kosten von Fr. 1'200.-- zur Hälfte unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 1'200.-- bis zum Betrag von Fr. 600.--; die andere Hälfte der Kosten trägt der Staat.

E. 5

Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Rekurrenten Fr. 600.-- zurückzuerstatten.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.