



**Fall-Nr.:** I/1-2011/103  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 15.03.2012  
**Entscheiddatum:** 15.03.2012

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 15.03.2012**

**Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG (sGS 811.1). Bei Kindern im Grundschulalter werden die Kosten des Erlernens des Tennisspiels nicht als Ausbildungskosten anerkannt (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 15. März 2012, I/1-2011/103).**

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiberin Louise Blanc Gähwiler

X. und Y., Rekurrenten,

gegen

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

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2008)

#### **Sachverhalt (gekürzt) :**

X. und Y. leben mit ihren Kindern in St. Gallen. Gegen ihre Veranlagung erhoben sie Einsprache mit dem Antrag, es seien zusätzliche Kosten der Ausbildung der Kinder zum Tennisprofi von je Fr. 13'000.-- zum Abzug zuzulassen sowie für ein Kind einen Kinderabzug von Fr. 6'800.-- zu gewähren. Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache teilweise gut und gewährte einen weiteren Kinderabzug von Fr. 6'800.--. Gegen den Einsprache-Entscheid erhoben X. und Y. Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, ihr ursprüngliches Begehren betreffend



## St.Galler Gerichte

den Abzug der Ausbildungskosten sei gutzuheissen. Mit Schreiben vom 15. Juni 2011 beantragten sie zudem sinngemäss, die Kosten für den Musikunterricht ihrer Kinder von Fr. 10'000.-- zum Abzug zuzulassen.

Mit Vernehmlassung vom 22. August 2011 beantragte das kantonale Steueramt die teilweise Gutheissung des Rekurses, sofern die Voraussetzungen betreffend die Abzugsfähigkeit der im Rekursverfahren vorgebrachten Ausbildungskosten (Musik) erfüllt sein sollten. Zur vorinstanzlichen Vernehmlassung nahmen X. und Y. mit Eingabe vom 15. September 2011 Stellung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen (gekürzt):**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurs-kommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Neue Begehren sind zulässig (vgl. Art. 46 Abs. 3 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Der Rekurs hat einen Antrag zu enthalten (vgl. Art. 48 Abs. 1 VRP). Der Antrag ist ein formelles Gültigkeitserfordernis. Fehlt er oder wird er nicht innert der angesetzten Frist nachgereicht, kann auf das Rechtsmittel nicht eingetreten werden (Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen - dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl., N 920; GVP 1985 Nr. 50). Anders als im Einspracheverfahren genügt es nicht, lediglich ein Rechtsmittel einzulegen, ohne Angabe, was mit dem Anfechtungsobjekt zu geschehen habe (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. Gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 394 f.; Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 43 N 18). Trotz fehlender Bindung an die Parteianträge (vgl. Art. 56 Abs. 1 VRP bzw. Art. 196 Abs. 2 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG) bleibt die Verwaltungsrekurskommission an den Sachverhalt, den die angefochtene Verfügung beschlägt, in der Weise gebunden, als dieser verfahrensbestimmend bleibt und eine umfassende, aufsichtsmässige Nachkontrolle der Veranlagungsverfügung nicht möglich ist. Die Parteien sind an die



Veranlagungsverfügung gebunden und können vor der kantonalen Rekursinstanz nichts verlangen, was nicht Gegenstand der angefochtenen Veranlagungsverfügung ist (vgl. T. Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 183 f.). Zwar können die Parteien gemäss Art. 19 Abs. 1 VRP bis zum Abschluss des Verfahrens neue Begehren stellen und sich auf neue Tatsachen, Beweismittel und Vorschriften berufen, aber im Rekursverfahren sind die Besonderheiten des Rechtsmittelverfahrens zu beachten. Nach Ablauf der Rechtsmittelfrist kann das Rechtsbegehren nicht unbesehen erweitert werden. Nur wenn die Rechtsmittelinstanz Frist für eine Ergänzung des Rechtsbegehrens ansetzt, ist eine solche möglich. Dies ist vorliegend nicht geschehen.

Die Rekurseingabe vom 15. Mai 2011 (Datum des Poststempels: 23. Mai 2011) ist – unter Berücksichtigung des Stillstands der Fristen vom siebten Tag vor bis und mit dem siebten Tag nach Ostern (Art. 30 Abs. 1 VRP i.V.m. Art. 145 Abs. 1 lit. a der Schweizerischen Zivilprozessordnung, SR 272, abgekürzt: ZPO) – rechtzeitig eingereicht worden. Die Eingabe erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 StG; Art. 48 VRP), weshalb darauf einzutreten ist.

Die Eingabe vom 15. Juni 2011 betreffend den Kosten des Musikunterrichts erfolgte nach Ablauf der Rekursfrist. Sie enthält einen Antrag, welcher im Einspracheverfahren noch nicht gestellt worden ist. Dass die Vorinstanz auf den Antrag einging, ändert daran nichts. Die Rekurrenten wurden zudem darauf hingewiesen, dass der Entscheid über das Eintreten dem Gericht obliegt. Auf den entsprechenden Antrag ist daher nicht einzutreten.

2.- Zu prüfen ist, ob die Rekurrenten die für die Tennisausbildung getätigten Auslagen bei der Einkommenssteuerveranlagung für das Jahr 2008 abziehen können.

a) Die Rekurrenten machen geltend, ihre Kinder würden im Rahmen der Vorgaben von Swiss Tennis für Kaderangehörige ausgebildet. Die Ausbildung gliedert sich in Einzel-, Gruppen und Konditionstrainings. Ausserdem besuchten die Kinder in allen Schulferien zusätzlich Trainingslager. Der Trainingsaufwand betrage rund zwanzig Stunden pro Woche und werde durch mindestens sechzig Turniere ergänzt. ... Der Aufwand gehe



weit über allgemeine sportliche Betätigungen hinaus; er diene vielmehr dem Ziel, eine Profi-Sportkarriere zu erreichen.

Die Vorinstanz hält entgegen, die Kinder befänden sich in der schulischen Erstausbildung. Dabei stellten Kosten für die allgemeine sportliche Betätigung grundsätzlich keine abzugsfähigen Ausgaben dar. Bei den vorgebrachten Tennisaktivitäten handle es sich nicht um eine systematische Ausbildung und die aufgewendete Zeit sprengte den Rahmen eines intensiv betriebenen Hobbys nicht. Nur eine restriktive Beurteilung stelle sicher, dass nicht private Lebenshaltungskosten den anrechenbaren Ausbildungskosten zugerechnet werden.

b) 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>), wobei ursprünglich ein weiterer Abzug lediglich bei auswärtiger Ausbildung möglich war. Die zur Abstimmung vorgelegte Fassung wurde dahingehend abgeändert, dass ein zusätzlicher Abzug nicht nur bei auswärtiger Ausbildung gestattet wird (vgl. Antrag CVP-, FDP-, GRÜ- und SVP-Fraktion vom 20. Februar 2006 sowie Ergebnis der 1. Lesung des Kantonsrates vom 21. Februar 2006, abrufbar auf <http://www.ratsinfo.sg.ch> unter Nr. 22.05.12). Da es sich aber 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. Die



berufliche Ausbildung dient dazu, in erster Linie die Erstausbildung abzuschliessen. Die Erstausbildung ist dann als abgeschlossen zu betrachten, wenn ein Abschluss erlangt wird, der für die Ausübung eines bestimmten Berufs erforderlich ist und somit die Aufnahme einer angemessenen beruflichen Tätigkeit erlaubt, wie z.B. ein Lehrabschluss, eidg. Fachausweis, eidg. Diplom oder Hochschulabschluss (vgl. StB 48 Nr. 1 Ziff. 2.6; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 40 zu Art. 213 DBG). 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, a.a.O., 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, 159 ff.; Leuch/Kästli, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Bern/Muri 2006, S. 348).

c) Als unbestritten gelten kann, dass es sich bei der Tennisausbildung nicht um eine schulische Ausbildung handelt. Es fragt sich jedoch, ob die anfallenden Auslagen als berufsbedingte Ausbildungskosten vom Reineinkommen abgezogen werden können. ... Alle Kinder befanden sich in der Steuerperiode 2008 noch in der obligatorischen Grundschule. In dieser Zeit können grundsätzlich keine beruflichen Ausbildungskosten anfallen. Weiter wird durch den Tennisunterricht als solchen kein Abschluss erreicht, der für die Ausübung eines Berufs notwendig wäre, auch wenn sicherlich die



Fertigkeiten und Techniken trainiert werden. Wohl steht es den Eltern frei, ihre Kinder an einer Privatschule mit beispielsweise musikischem oder sportlichem Schwerpunkt studieren zu lassen. Die daraus resultierenden Zusatzkosten stellen jedoch Lebenshaltungskosten dar, die steuersystematisch nicht zum Abzug berechtigen. Eine Privilegierung der Eltern, die sich für eine leistungsbezogene Grundausbildung entscheiden, käme vielmehr einer ungerechtfertigten Besserstellung gleich (vgl. Stellungnahme des Bundesrats vom 18. August 2010 zur Motion "Steuerabzug für leistungssportbezogene Grundausbildung, Fundstelle in Curia Vista unter Nr. 10.3441). Selbst wenn es nicht ausgeschlossen ist, dass eines der Kinder Tennisprofi wird, könnten die dadurch anfallenden Kosten nicht in Abzug gebracht werden, da keine klare Abgrenzung zur Freizeitbeschäftigung möglich ist. Hinzu kommt, dass Profisportler kein Beruf darstellt, der im Rahmen einer Ausbildung erlernt wird.

d) Zusammenfassend erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten von den Rekurrenten zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Rekurrenten bezahlen die amtlichen Kosten von Fr. 600.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.