



Fall-Nr.: I/1-2011/29
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 14.02.2012
Entscheiddatum: 14.02.2012

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 14.02.2012

Kinderunterhalt, Stichtag, Ausbildung, Art. 213 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 DBG (SR 642.11), Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und Abs. 2 StG (sGS 811.1). Absolviert ein Student an der Universität St. Gallen den Studiengang Law and Economics und durchläuft er von August 2009 bis Juli 2010 ein Praktikum im Vollpensum bei einer Beratungsunternehmung mit einem Monatslohn von ca. Fr. 4'350.--, befand er sich am Stichtag 31. Dezember 2009 nicht in Ausbildung, da das Praktikum für das Studium nicht notwendig war. Der Abzug für Kinderunterhalt wurde daher zu Recht verweigert, wobei offen gelassen werden kann, ob die Eltern zur Hauptsache für den Unterhalt aufkamen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 14. Februar 2012, I/1-2011/29).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei; a.o.

Gerichtsschreiber Thomas Kern

A und B X-Y, Beschwerdeführer,

vertreten durch A X,

gegen

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

und

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

betreffend



Direkte Bundessteuer (Einkommen 2009)

Sachverhalt:

A.- A und B X-Y wohnen in Kaltbrunn. A X bezieht eine IV-Rente. Seine Ehefrau geht einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach. In der Steuererklärung 2009 deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 37'886.-- und kein steuerbares Vermögen. Dabei machten sie für ihre beiden Kinder V (geb. 5. März 1986) und W (geb. 1. April 1988) je den Kinderabzug von Fr. 6'800.-- geltend. Die Veranlagungsbehörde nahm in der Folge einige Korrekturen vor und strich den Kinderabzug, den damit verbundenen zusätzlichen Pauschalabzug für Sparzinsen und Versicherungsprämien sowie den Abzug der Ausbildungskosten für V mit der Begründung, dass dieser seinen Unterhalt zur Hauptsache selber bestreiten könne. Das Ehepaar X-Y wurde für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 81'400.-- veranlagt.

B.- Gegen die Veranlagung erhoben A und B X-Y mit Schreiben vom 9. November 2010 und Ergänzung vom 31. Dezember 2010 Einsprache, unter anderem mit dem Antrag, der Kinderabzug und der Abzug der Ausbildungskosten für V seien zuzulassen. Mit Entscheid vom 5. Januar 2011 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut, lehnte aber den Antrag bezüglich des Kinderabzuges und des Abzuges der Ausbildungskosten für V ab.

C.- Mit Eingabe vom 7. Februar 2011 erhoben A und B X-Y gegen den Einsprache-Entscheid

Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragten die Gewährung des Kinderabzuges und des Abzuges der Ausbildungskosten für ihren Sohn V.

Mit Vernehmlassung vom 11. April 2011 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführer nahmen mit Schreiben vom 6. Juni 2011 zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung.



Mit Schreiben vom 23. August 2011 wurde den Beschwerdeführern Gelegenheit eingeräumt, die Steuererklärung und die Steuerveranlagung ihres Sohnes V für das Jahr 2009 sowie weitere geeignete Beweismittel zu den finanziellen Verhältnissen von V einzureichen. Die Beschwerdeführer ersuchten am 31. August 2011 um eine Fristverlängerung bis zum 5. März 2012 mit der Begründung, es sei zurzeit nicht möglich entsprechende Unterlagen einzureichen, weil ihr Sohn sich bis Mitte Februar 2012 als Austauschstudent in den USA aufhalte. Im Sinne des Grundsatzes einer beförderlichen Behandlung der Angelegenheit, wurde den Beschwerdeführern am 1. September 2011 vorgeschlagen, das Einverständnis ihres Sohnes V zum Beizug der Steuerakten einzuholen. Die angesetzte Frist für eine Stellungnahme lief unbenutzt ab. Mit Schreiben vom 29. September 2011 wurde das kantonale Steueramt eingeladen, zum Antrag bezüglich Sistierung des Verfahrens Stellung zu nehmen. Das kantonale Steueramt stimmte am 5. Oktober 2011 einer Sistierung des Rechtsmittelverfahrens nicht zu. Am 7. Oktober wurde das Begehren bezüglich einer Fristverlängerung bis zum 5. März 2012 von der Verwaltungsrekurskommission abgelehnt.

Mit Schreiben vom 7. Oktober 2011 wurde das kantonale Steueramt ersucht, die Akten der Veranlagung von V X für die Steuerperiode 2009 im Rahmen der Amtshilfe der Verwaltungsrekurskommission zu übermitteln. Am 18. Oktober 2011 wurde den Beschwerdeführern eine beschränkte Akteneinsicht gewährt.

Mit Schreiben vom 17. Januar 2012 wurden die Beschwerdeführer eingeladen, zur Frage, ob sich ihr Sohn V am Stichtag (31. Dezember 2009) in der beruflichen Ausbildung befunden hat, Stellung zu nehmen. Eine entsprechende Stellungnahme reichten die Beschwerdeführer mit Eingabe vom 2. Februar 2012 ein.

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

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 7. Februar 2011 ist rechtzeitig



eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (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 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Vorab ist festzuhalten, dass die Abzüge, welche Kinder betreffen, bei der direkten Bundessteuer und bei der kantonalen Steuer nicht identisch sind. So kennt die direkte Bundessteuer keinen Abzug für Ausbildungskosten der Kinder, die in der schulischen oder beruflichen Ausbildung stehen. Die Vorinstanz hat daher zu Recht die unter Ziff. 25.3 der Steuererklärung deklarierten Aufwendungen bei der direkten Bundessteuer nicht berücksichtigt.

3.- In der Beschwerde ist umstritten, ob die Beschwerdeführer Anspruch auf einen Kinderabzug und einen erhöhten Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen für ihren Sohn V haben.

a) Die Beschwerdeführer machen geltend, ihr Sohn V belege an der Universität St. Gallen den Studiengang "Law and Economics". Gestützt auf das beispielhafte Studierendenbudget des Student Guide 2009/10 der Universität St. Gallen (act. 6) hätten die Unterhaltskosten ihres Sohnes im Jahr 2009 rund Fr. 26'000.-- betragen. Ihr Sohn habe im Jahr 2009 zwar wesentliche Erwerbseinkünfte erzielt, diese hätten jedoch nicht ausgereicht, um mehr als die Hälfte der gesamten Unterhaltskosten zu decken.

Dem hält die Vorinstanz in der Vernehmlassung entgegen, V X sei es möglich gewesen, mit einem monatlichen Einkommen von über Fr. 4'000.-- ab 1. August 2009 für den Lebensunterhalt zur Hauptsache aufzukommen. Im Weiteren betrage der durchschnittliche Unterhaltsbedarf eines Kindes von mehr als 12 Jahren gestützt auf die Empfehlungen des Jugendamtes des Kantons Zürich zur Berechnung von Unterhaltsbeiträgen Fr. 17'100.-- pro Jahr. Für V X sei es zumutbar gewesen, in der Steuerperiode 2009 einen Beitrag von Fr. 14'226.-- an seine Unterhaltskosten beizusteuern. Selbst wenn nicht auf die Verhältnisse am Stichtag abgestellt werde, führe dies zum Schluss, dass der Sohn zur Hauptsache selber für die Unterhaltskosten



St.Galler Gerichte

habe aufkommen können. Das beispielhafte Studierendenbudget der Universität St. Gallen sei zur Einschätzung der Unterhaltskosten von V X nicht geeignet, weil dieses Kosten für die Krankenkasse enthalte, welche zur Berechnung des steuerbaren Einkommens von V X bereits abgezogen worden seien. Zudem würden die enthaltenen WG-Kosten im vorliegenden Fall entfallen, da V X bei seinen Eltern wohne. Im Übrigen seien die Studiengebühren um die Hälfte zu reduzieren, weil V X sein Studium im Herbst vorübergehend unterbrochen habe.

Dazu halten die Beschwerdeführer in der Stellungnahme 6. Juni 2011 ergänzend fest, das beispielhafte Studierendenbudget der Universität St. Gallen sei mit den Kosten für bezahlte Steuern von Fr. 1'112.-- und den Kosten für das General-Abonnement der SBB von Fr. 2'400.-- anstelle der Kosten für das Jahresabonnement der Verkehrsbetriebe St. Gallen von Fr. 585.-- zu ergänzen. Entsprechend ergäben sich für ihren Sohn jährliche Unterhaltskosten von Fr. 28'036.--. Somit hätten sie im Jahre 2009 an seinen Unterhalt rund Fr. 7'997.-- beitragen müssen. Das Praktikum ihres Sohnes sei nicht darauf ausgerichtet, den Lebensunterhalt selber zu bestreiten, sondern stelle ein "Überbrückungs- bzw. ein Pflichtpraktikum" zwischen dem Bachelor- und dem Masterstudium dar. Somit sei der Kinderabzug trotz des Studienunterbruchs zu gewähren.

Im Weiteren führen die Beschwerdeführer in der Stellungnahme vom 2. Februar 2012 aus, ihr Sohn V sei während des Herbstsemesters (1. August 2009 bis 31. Januar 2010) an der Universität St. Gallen immatrikuliert gewesen und habe sich somit am Stichtag (31. Dezember 2009) in der beruflichen Ausbildung befunden.

b) Gemäss Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG in Verbindung mit Art. 7 lit. a der Verordnung über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer (in der bis zum 31. Dezember 2010 gültigen Fassung, AS 2005 1937, SR 642.119.2, abgekürzt: VKP) werden für jedes minderjährige oder in der beruflichen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige sorgt, Fr. 6'100.-- vom Einkommen abgezogen. Die Voraussetzungen für die Geltendmachung von Kinderabzügen sind nach dem kantonalen Recht und nach dem Recht der direkten Bundessteuer unterschiedlich. Während das kantonale Recht für die Zulässigkeit der Kinderabzüge verlangt, dass der Steuerpflichtige für den Unterhalt zur



Hauptsache aufkommt und keinen Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt: StG) beansprucht (Art. 48 Abs. 1 lit. a StG), genügt es nach dem Recht der direkten Bundessteuer, wenn der Steuerpflichtige für den Unterhalt des Kindes sorgt (Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG), wobei es gemäss Praxis ausreicht, wenn der Steuerpflichtige mindestens Kosten im Umfang des geltend gemachten Kinderabzuges trägt (vgl. I. P. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N 14a zu Art. 35 DBG). Der erhöhte Abzug für Versicherungsprämien und Sparsinsen nach Art. 212 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 2 VKP (in der bis zum 31. Dezember 2010 gültigen Fassung, AS 1996 1118, SR 642.119.2) beträgt Fr. 700.-- und kann nur gewährt werden, wenn ein Abzug nach Art. 213 Abs. 1 lit. a oder b DBG geltend gemacht werden kann. Die Sozialabzüge werden nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgesetzt (Art. 213 Abs. 2 DBG). Massgebend ist im vorliegenden Fall somit der 31. Dezember.

Mit den Sozialabzügen trägt das Steuergesetz, ähnlich wie mit den allgemeinen Abzügen, den besonderen wirtschaftlichen Belastungen der Steuerpflichtigen Rechnung. Anders als die allgemeinen Abzüge lassen sie jedoch nicht den Abzug angefallener Aufwendungen zu; vielmehr kann bei Vorliegen bestimmter persönlicher Verhältnisse ein gesetzlich festgelegter Betrag beansprucht werden (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 165). Die Sozialabzüge sind nicht unmittelbar auf die Berücksichtigung von effektiven Aufwendungen der Steuerpflichtigen, sondern auf Gruppendifferenzierung ausgerichtet. Sie sind deshalb ein Element der Tarifgestaltung bzw. Tarifvariationen oder Tarifverfeinerungen und wirken als solche grobschlächtig. Sie 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).

Da die Gewährung von Sozialabzügen an das Vorliegen bestimmter Verhältnisse anknüpft, gilt für deren Festsetzung gemäss Art. 213 Abs. 2 DBG das Stichtagsprinzip. Es ist ein typisches Beispiel einer gesetzlichen Vereinfachung im Rahmen des Steuervollzugs, indem Veränderungen in den persönlichen Verhältnissen nicht laufend, sondern (grundsätzlich) nur einmal in der Steuerperiode berücksichtigt werden. Bestehen die Verhältnisse am Stichtag, so wird undifferenziert davon ausgegangen, dass sie in der ganzen Steuerperiode bestehen (I. P. Baumgartner, a.a.O., N 2 zu Art.



35 DBG). Dem Stichtagsprinzip liegt eine Gesamtbetrachtung zugrunde, bei der in Kauf genommen wird, dass im Einzelfall eine steuerliche Bevorzugung oder Benachteiligung eines Pflichtigen eintreten kann. Entscheidend ist, dass – soweit eine absolut korrekte Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht erreicht werden kann – es im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung genügt, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu Ungerechtigkeiten führt. Eine solche generelle Benachteiligung gewisser Kategorien von Pflichtigen tritt beim Stichtagsprinzip gerade nicht ein, indem allen Pflichtigen ein Sozialabzug, der sich zu ihrem Vorteil auswirkt, auch dann gewährt wird, wenn die Veränderung in den persönlichen Verhältnissen erst kurze Zeit bestand (Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 111). Andererseits ist es möglich, dass bei der Beendigung einer Ausbildung Ende November der Abzug nicht gewährt wird, obwohl während elf Monaten eine Unterstützung zur Hauptsache geleistet wurde. Dies ist nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung hinzunehmen (VerwGE B 2007/142 vom 12. Februar 2008, in: www.gerichte.sg.ch, E. 2.3.3). Auch wenn es durchaus bedenkenswert wäre, den Kinderabzug pro rata temporis zuzulassen, verbietet der klare Wortlaut von Art. 213 Abs. 2 DBG zum heutigen Zeitpunkt eine entsprechende Gesetzesauslegung.

c) Der Kinderabzug gemäss Art. 213 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 213 Abs. 2 DBG setzt wie bereits erwähnt voraus, dass das Kind am Stichtag (31. Dezember) in der beruflichen Ausbildung ist. Somit ist zu überprüfen, ob sich V X am 31. Dezember 2009 in der beruflichen Ausbildung befunden hat.

aa) Unter beruflicher Ausbildung wird in erster Linie eine Berufslehre oder ein Studium, das als Vorbereitung zur Ausübung eines Berufs dient, verstanden. Bei einer extensiven Interpretation des Begriffs der Berufslehre könnte auch ein Praktikum, das angesichts des Ausbildungscharakters vom Arbeitgeber nur bescheiden oder zumindest nicht der potentiellen Arbeitsleistung entsprechend entlohnt wird, zum Kinderabzug berechtigen. Dagegen spricht, dass die Berufslehre im Gegensatz zu einem Praktikum auf das Erlangen des entsprechenden Abschlusses ausgerichtet und stets mit dem Besuch einer Berufsschule verknüpft ist. Eine Ausnahme bilden diejenigen Fälle, in denen ein zeitlich begrenztes Praktikum Teil einer Ausbildung ist (z.B. beim Medizinstudium) oder



St.Galler Gerichte

eine Voraussetzung oder notwendige Ergänzung bildet (I. P. Baumgartner, a.a.O., N 8 und 10 zu Art. 35 DBG).

Ein Kind steht auch dann noch in der beruflichen Ausbildung, wenn es den eigentlichen Ausbildungsgang vorübergehend unterbrochen hat. Der Unterbruch muss jedoch aus objektiven Gründen (z.B. Krankheit, Militär-, Zivil- oder Zivildienst) erfolgen. Solche objektiven Gründe liegen nicht vor, wenn der Unterbruch der Ausbildung für Tätigkeiten genutzt wird, welche nicht Voraussetzung oder notwendige Ergänzung der eigentlichen Ausbildung darstellen. Wenn das Kind aus freien Stücken und nur deswegen ein Praktikum besucht, weil dieses die Chancen auf dem Arbeitsmarkt verbessern könnte, muss davon ausgegangen werden, dass sich das Kind während dieses Unterbruchs nicht in Ausbildung befindet. Fällt ein solcher Unterbruch auf einen Stichtag, so ist der Kinderabzug abzulehnen (Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 177 f.; P. Locher, Kommentar zum DBG, Therwil 2001, N 34 zu Art. 35 DBG; I. P. Baumgartner, a.a.O., N 9 zu Art. 35 DBG).

bb) V X belegt an der Universität St. Gallen den Studiengang "Law and Economics". Vom 1. August 2009 bis 31. Juli 2010 machte er ein einjähriges Praktikum bei der Z AG in Zürich (vgl. act. 23 III/3.0, 23 III/3.3 und 23 III/4.3). Er erzielte durch das Praktikum ein Nettoeinkommen von Fr. 52'265.--, was einem durchschnittlichen Monateinkommen von Fr. 4'355.-- entspricht. Angesichts der Höhe des Lohnes und des Ausbildungscharakters eines Praktikums, welches wie bereits erwähnt vom Arbeitgeber in aller Regel bescheiden oder zumindest nicht der potentiellen Arbeitsleistung entsprechend entlohnt wird, ist davon auszugehen, dass es sich bei der Tätigkeit um ein Vollzeit-Praktikum und somit nicht um ein Teilzeit-Praktikum handelte, neben welchem es möglich gewesen wäre, das Studium fortzusetzen. Aus der Tatsache, dass V X während des Herbstsemesters 2009 an der Universität St. Gallen immatrikuliert gewesen ist (act. 30), lässt sich nicht ableiten, dass er während seines Vollzeit-Praktikums Vorlesungen besucht bzw. Prüfungen abgelegt und sich somit weiterhin in Ausbildung befunden hat.

Weder auf der Bachelor- noch auf der Master-Stufe des Studiengangs "Law and Economics" der Universität St. Gallen ist ein Praktikum als integrierter Bestandteil der Ausbildung vorgesehen (vgl. www.unisg.ch/Studium/Bachelor/BachelorAusbildung/Ma



jurRechtswissenschaftMitWirtschaftswissenschaften/Curriculum.aspx und www.unisg.ch/Studium/Master/RechtswissenschaftMitWirtschaftswissenschaften/Curriculum.aspx, besucht am 10. Januar 2012). Es sind keine Gründe ersichtlich, die dagegen sprechen, dass V X nach dem Abschluss des Bachelorstudiums direkt mit dem Masterstudium hätte beginnen können. Es handelt sich somit weder um ein Pflichtpraktikum noch um ein Praktikum zur Überbrückung der Zeit bis zum Beginn des nächsten Ausbildungsabschnittes. V X entschied sich nach eigenem Belieben, sein Studium zu unterbrechen und ein einjähriges Praktikum bei Z AG zu machen. Somit hat er sich am 31. Dezember 2009 nicht in der beruflichen Ausbildung befunden.

d) Abschliessend steht somit fest, dass die Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2009 gestützt auf Art. 213 Abs. 2 DBG keinen Anspruch auf einen Kinderabzug und einen erhöhten Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen für ihren Sohn V haben. Unter diesen Umständen kann offen bleiben, ob die Beschwerdeführer sich im Jahre 2009 mindestens im Umfang des Sozialabzuges von Fr. 6'100.-- am Lebensunterhalt ihres Sohnes beteiligt haben. Im Weiteren ist die Steuerdeklaration des Sohnes für das Jahr 2010 im vorliegenden Fall nicht ausschlaggebend. Ein förmlicher Entscheid über den Beizug der entsprechenden Akten erübrigt sich daher.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens von den Beschwerdeführern zu bezahlen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 500.-- ist angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Kosten des Verfahrens von

Fr. 500.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 500.--.