



Fall-Nr.: I/1-2012/194
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 26.02.2013
Entscheiddatum: 26.02.2013

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 26.02.2013

Kinderabzug, Stichtagsprinzip, Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und 3 und Abs. 2 StG (sGS 811.1), Art. 213 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 DBG (SR 642.11). Die volljährige Tochter der verheirateten Pflichtigen beendete ihr Studium Mitte Jahr und war danach als Lehrerin tätig. Der Kinderabzug konnte daher den Eltern aufgrund des Stichtagsprinzips nicht mehr gewährt werden, obwohl sie bis zur Beendigung des Studiums für den Unterhalt der Tochter gesorgt hatten (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 26. Februar 2013, I/1-2012/194).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

Y., Rekurrenten und Beschwerdeführer,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung

Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2010) sowie



direkte Bundessteuer (Einkommen 2010)

Sachverhalt:

A.- Die Eheleute X. und Y. wohnen in A. Der Ehemann ist unselbständig erwerbstätig. Ihre Tochter C. (geb. 1987) schloss im Juli 2010 die Ausbildung zur Kindergarten- und Primarlehrkraft an der Pädagogischen Hochschule St. Gallen ab. Per 16. August 2010 trat sie eine Stelle als Primarlehrerin in B. an. Während ihrer Ausbildung wurde sie von den Eltern finanziell unterstützt. Die jüngere Tochter D. (geb. 1991) befand sich während des gesamten Jahres 2010 in einer Ausbildung in der Krippe F. in L.

Die Eheleute machten in der Steuererklärung 2010 Kinderabzüge von Fr. 20'400.-- sowie Ausbildungskosten von Fr. 10'271.-- für beide Töchter geltend. Die Veranlagungsbehörde gewährte den Kinderabzug sowie den Abzug für Versicherungsprämien lediglich für die jüngere Tochter und begründete dies damit, C. habe sich am Stichtag nicht mehr in Ausbildung befunden, weshalb für sie der Kinderabzug entfalle. X. und Y. wurden am 4. Januar 2012 für die Kantons- und Gemeindesteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 79'400.-- und ohne steuerbares Vermögen und für die Direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 92'600.-- veranlagt. Gegen diese Veranlagungen erhoben die Steuerpflichtigen am 23. Januar 2012 Einsprache und hielten fest, es sei richtig, dass C. am 31. Dezember 2010 nicht mehr im Studium gewesen sei. Dieses habe mitten im Jahr geendet. Gemäss Ziff. 25 der Steuererklärung würden die Sozialabzüge anteilig nach Massgabe der Dauer der Steuerpflicht gewährt. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 25. September 2012 ab. Zur Begründung hielt es fest, die Ausführungen der Pflichtigen bezüglich der Gewährung von Sozialabzügen bei anteiliger Steuerpflicht seien korrekt. Die Pflichtigen seien jedoch das ganze Jahr steuerpflichtig gewesen. Der Kinderabzug könne nicht gewährt werden, weil die Tochter C. per 31. Dezember 2010 nicht mehr in Ausbildung gewesen sei.

B.- Mit Eingabe vom 21. Oktober 2010 erhoben X. und Y. Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie machten geltend, die Abweisung der



Einsprache bezüglich der Ausbildungskosten sei unklar. Es könne doch nicht sein, dass die Ausbildungskosten nicht geltend gemacht werden könnten, weil das Studienjahr unterjährig geendet habe. Bis Ende Juli 2010 habe C. die Pädagogische Hochschule Rorschach besucht. Dafür hätten sie Aufwendungen für Miete, Prüfungen und Bahnabonnement etc. gehabt, und zwar bis zum Abschluss der Prüfungen.

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 5. Dezember 2012, der Rekurs und die Beschwerde seien abzuweisen. Hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern beantragte sie, die versehentlich zum Abzug zugelassenen Ausbildungskosten für die Tochter C. seien nicht mehr zu gewähren. Da die Pflichtigen in der Einsprache nur den nicht gewährten Kinderabzug gerügt hätten, sei bei den zu Unrecht gewährten Ausbildungskosten für die per Ende 2010 nicht mehr in Ausbildung stehende Tochter keine Korrektur vorgenommen worden. Nachdem die Voraussetzungen für den Abzug nicht mehr gegeben seien, werde beantragt, die Ausbildungskosten nicht mehr zu gewähren. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde verzichtet.

Die Rekurrenten und Beschwerdeführer erhielten Gelegenheit, sich zur Vernehmlassung der Vorinstanz und zur beantragten Verschlechterung ihrer Rechtsposition im Bereich der Kantons- und Gemeindesteuern zu äussern. Die Pflichtigen hielten mit Eingabe vom 1. Januar 2013 an ihrem Antrag fest.

Die Erwägungen des angefochtenen Entscheids sowie die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten werden, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen dargelegt und gewürdigt.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einsprache-Entscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2010 sowie der direkten Bundessteuer 2010. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten



sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3, BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- bzw. Beschwerdeerhebung ist gegeben. Rekurs und Beschwerde vom 21. Oktober 2012/12. November 2012 wurden rechtzeitig eingereicht. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; 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 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- 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 Ausbildungskostenabzug für Kinder in schulischer oder beruflicher Ausbildung gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG. Die Vorinstanz hat daher zu Recht die unter Ziff. 25.3 der Steuererklärung deklarierten Aufwendungen bei der direkten Bundessteuer nicht berücksichtigt.

4.- Vorliegend ist umstritten, ob die Pflichtigen Anspruch auf den Kinderabzug und den erhöhten Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen für ihre 1987 geborene Tochter C. haben.

a) Nach Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG werden für jedes unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehende oder volljährige Kind, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht, als Sozialabzug Fr. 10'200.-- abgezogen, wenn der Steuerpflichtige für den Unterhalt zur Hauptsache aufkommt und keinen Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG beansprucht. Zusätzlich zum Kinderabzug gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG kann für Ausbildungskosten für jedes unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehende oder volljährige Kind, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht, ein weiterer Abzug von maximal Fr. 13'000.--



vorgenommen werden. Von diesem zusätzlichen Betrag ist ein Selbstbehalt von Fr. 3'000.-- abzuziehen (vgl. Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG).

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 für 2010 massgebenden Fassung AS 2005 S. 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. Der erhöhte Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen nach Art. 212 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 2 VKP 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. 48 Abs. 2 StG; Art. 213 Abs. 2 DBG). Massgebend ist der 31. Dezember. Eine anteilmässige Gewährung kommt in Frage, wenn die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode besteht (Art. 48 Abs. 3 StG, Art. 213 Abs. 3 DBG).

b) 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 (vgl. Weidmann/Grossmann/ Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 165). Sie 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, 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, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, 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 (VerwGE B 2007/147 vom 12. Februar 2008, in: www.gerichte.sg.ch bzw. SGE 2008 Nr. 1 E. 2.3.2). 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. 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 (SGE 2008 Nr. 1 E. 2.3.3). Auch wenn es durchaus bedenkenswert wäre, den Kinderabzug pro rata temporis zuzulassen, verbietet der klare Wortlaut von Art. 48 Abs. 2 und Art. 213 Abs. 2 und 3 DBG zum heutigen Zeitpunkt eine entsprechende Gesetzesauslegung (vgl. allgemein Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 109 ff.).

c) Es ist unstrittig, dass C. bis Mitte 2010 in Ausbildung war und die Pflichtigen während rund eines halben Jahres wesentliche Beiträge an sie leisteten. Da jedoch das Stichtagsprinzip zur Anwendung gelangt, ist die Dauer der Unterstützung nicht massgebend. Vielmehr ist entscheidend, dass die Tochter am 31. Dezember 2010, dem Ende der Steuerperiode, unselbständig erwerbstätig war und sich nicht mehr in schulischer oder beruflicher Ausbildung befand. Bei dieser Sachlage hat die Vorinstanz den Kinderabzug und den erhöhten Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen zu Recht nicht zugelassen. Der Rekurs und die Beschwerde sind deshalb abzuweisen.



5.- In der Vernehmlassung zur Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuer beantragte die Vorinstanz eine reformatio in peius. Für C. sei der Ausbildungskostenabzug zu Unrecht gewährt worden. Die Voraussetzungen für den Abzug seien nicht gegeben und die Veranlagung sei in diesem Punkt zu Lasten der Rekurrenten zu korrigieren.

a) Die Verwaltungsrekurskommission hat aufgrund von Art. 56 Abs. 1 VRP umfassende Überprüfungsbefugnis. Insbesondere kann sie nach Anhörung des Steuerpflichtigen die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern.

b) Der von der Vorinstanz für C. gewährte Ausbildungskostenabzug nach Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG setzt systematisch zwingend einen Kinderabzug gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG voraus (vgl. auch StB 48 Nr. 1 Ziff. 3). Dies ist sowohl aus dem Gesetzeswortlaut als auch aus der Systematik des entsprechenden Artikels zu schliessen. So setzt Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG fest, dass – zusätzlich zum Kinderabzug gemäss dem unmittelbar vorangehenden Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG – "höchstens weitere Fr. 13'000.--" als Abzug für Ausbildungskosten geltend gemacht werden können. Weiter wird in der Wegleitung zur Steuererklärung 2010 zu Ziffer 25.3 ausdrücklich festgehalten, dass ein Ausbildungskostenabzug nur dann vorgenommen werden könne, wenn für das Kind ein Kinderabzug geltend gemacht werden könne. Der Ausbildungskostenabzug für C. von Fr. 4'643.-- ist daher zu streichen und lediglich der Abzug für D. von Fr. 5'628.-- zuzulassen. Der Einspracheentscheid für die Kantons- und Gemeindesteuer ist deshalb aufzuheben das steuerbare Einkommen auf Fr. 84'000.-- festzusetzen. Das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer bleibt unverändert, da bei dieser kein Ausbildungskostenabzug vorgesehen ist.

6.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Verfahrenskosten den Rekurrenten und Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:



1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 25. September 2012 betr. Kantons- und Gemeindesteuer 2010 wird aufgehoben und die Rekurrenten werden mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 84'000.--, ohne steuerbares Vermögen, veranlagt.
3. Die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 25. September 2012 betr. direkte Bundessteuer 2010 wird abgewiesen.
4. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer bezahlen die Kosten des Verfahrens von Fr. 600.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.