



**Fall-Nr.:** I/1-2012/211  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 23.04.2013  
**Entscheiddatum:** 23.04.2013

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23.04.2013**

**Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und Ziff. 3 StG (sGS 811.1), Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG (SR 642.11). Kinderabzug, Stichtagsprinzip. Der volljährige Sohn der verheirateten Steuerpflichtigen machte 2009 die Matura, absolvierte danach den Militärdienst als Durchdiener und nahm Mitte 2010 sein Universitätsstudium auf. Am Stichtag 31. Dezember 2010 befand er sich im Studium. Obwohl er bis Mitte 2010 als Durchdiener genug verdiente, um den Lebensunterhalt selber zu bestreiten, kann dieses Einkommen bei der Beurteilung der Frage, wer für den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache sorgt, nicht berücksichtigt werden, denn es sind die am Stichtag massgebenden Verhältnisse entscheidend und der Dienst als Durchdiener ist nicht nur ein Unterbruch des Studiums bzw. der Ausbildung, wie das etwa bei der RS oder einem WK der Fall ist(Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 23. April 2013, I/1-2012/211).**

Präsident Thomas Vögeli, hauptamtlicher Richter Urs Gmünder, Mitglied Fritz Buchschacher; Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X. und Y., Rekurrenten und Beschwerdeführer,

Zustelladresse: X

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)

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2010)

### **Sachverhalt:**

A.- X. (geb. 1957) und Y. (geb. 1958) sind in B. wohnhaft. Sie haben vier Söhne im Alter von 23 bis 27 Jahren. Ihr Sohn Z.. (geb. 1990) schloss im Jahr 2009 die Mittelschule ab und leistete anschliessend Militärdienst als Durchdiener, bevor er im Jahr 2010 sein Studium an der Universität St. Gallen aufnahm.

X. und Y. machten in der Steuererklärung 2010 Abzüge für Kinder in Schule oder Ausbildung in der Höhe von Fr. 40'800.-- sowie für Versicherungsprämien und Sparzinsen in der Höhe von Fr. 7'200.-- geltend. Im Weiteren brachten sie Ausbildungskosten im Betrag von Fr. 31'818.-- in Abzug. Die Veranlagungsbehörde liess die Abzüge für Z. nicht zu und reduzierte sie auf Fr. 30'600.-- (Kinderabzug), 6'600.-- (Versicherungsprämien und Sparzinsen) und Fr. 28'178.-- (Ausbildungskosten). Sie befand, Z. habe seinen Unterhalt aus selbst erzieltm Einkommen von rund Fr. 25'000.-- zur Hauptsache selbst bestreiten können. Das Ehepaar wurde für die Kantons- und Gemeindesteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 101'400.-- und einem steuerbaren Vermögen in der Höhe von Fr. 258'000.-- veranlagt. Für die direkte Bundessteuer 2010 wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. 129'000.-- festgelegt. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit Einsprache-Entscheiden vom 8. November 2012 ab.

B.- Mit Eingabe vom 29. November 2012 erhoben X. und Y. Rekurs und Beschwerde gegen die Einsprache-Entscheidung des kantonalen Steueramts. Sie beantragten, die Einsprache-Entscheidung vom 8. November 2012 seien aufzuheben; es seien die für M.



## St.Galler Gerichte

geltend gemachten Abzüge zuzulassen und das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuer 2010 sowie für die direkte Bundessteuer 2010 entsprechend zu reduzieren; unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Das kantonale Steueramt liess sich am 17. Januar 2013 vernehmen und beantragte die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. X. und Y. erhielten Gelegenheit, sich zur Stellungnahme der Vorinstanz zu äussern. Mit Schreiben vom 25. Januar 2013 verzichteten sie darauf. Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Angefochten sind die Einsprache-Entscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuer 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 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 29. November 2012 (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. 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 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.

4.- Anfechtungsobjekte sind die Einsprache-Entscheide der Vorinstanz vom 8. November 2012. Dabei ist umstritten, ob die Vorinstanz den Kinderabzug bzw. einen erhöhten Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen für den Sohn Z. zu Recht verweigerte und in der Folge für die Kantons- und Gemeindesteuer auch keinen Abzug der Ausbildungskosten zuliess.

a) Die Rekurrenten und Beschwerdeführer machen im Wesentlichen geltend, es stehe ausser Frage, dass ihr Sohn Z. am 31. Dezember 2010 als Student der Universität St. Gallen in Ausbildung gewesen sei und sie seit Studienbeginn für den Unterhalt aufkämen. Ebenso sei nicht streitig, dass ihr Sohn im Jahr 2010 als Durchdiener ein nicht unerhebliches Einkommen in der Höhe von rund Fr. 25'000.-- erzielt habe. Unter Verweis auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung machen sie hingegen geltend, auf die Einkünfte vor Aufnahme des Studiums komme es nicht an. Vielmehr sei auf jene Periode abzustellen, in der die am Stichtag geltenden Statusmerkmale vorhanden gewesen seien. Die Vorinstanz stimmt dem zu, bringt jedoch vor, der Sohn der Steuerpflichtigen habe sich während des ganzen Jahres 2010 im Ausbildungsstatus befunden. Ein Kind befinde sich auch dann noch in der beruflichen Ausbildung, wenn es den eigentlichen Ausbildungsgang vorübergehend unterbrochen habe. Z. habe nach Beendigung der Mittelschule im Jahre 2009 und Absolvierung des Militärdienstes das Studium an der Universität St. Gallen aufgenommen. Deshalb sei die gesamte Steuerperiode in die Beurteilung einzubeziehen. Aufgrund des erzielten Erwerbseinkommens von rund Fr. 25'000.-- sei es Z. möglich gewesen, in der Steuerperiode 2010 selber zur Hauptsache für den Lebensunterhalt aufzukommen.

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. Das kantonale Recht sieht einen Abzug von Fr. 10'200.-- vor (Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG; vgl. zur damals gültigen Fassung nGS 44-120). 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 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 Kinderabzugs 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 Sparzinsen 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. Auf kantonalen Ebene betragen diese Abzüge Fr. 4'800.-- bzw. Fr. 600.-- (Art. 45 Abs. 1 lit. g StG). 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 im vorliegenden Fall somit der 31. Dezember 2010.

Für volljährige Kinder wird ein Kinderabzug nur gewährt, wenn sich das Kind noch in der beruflichen oder schulischen Ausbildung befindet. Darunter ist jeder berufliche Ausbildungsgang zu verstehen, welcher mittelbar oder unmittelbar dazu dient, in erster Linie die Erstausbildung abzuschliessen. Diese 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. Dies kann beispielsweise ein Hochschulabschluss sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 40 zu Art. 213 DBG). Ein Kind steht auch dann noch in der beruflichen Ausbildung, wenn es den eigentlichen Ausbildungsgang vorübergehend unterbrochen hat. Der Unterbruch darf jedoch nicht grösseren Umfangs sein und sollte zweckgerichtet benützt werden,



namentlich um Militär-, Zivil- oder Zivilschutzdienstpflicht zu erfüllen, ergänzende Kurse zu besuchen oder Prüfungen angemessen vorzubereiten. Der Unterbruch muss so aus objektiven Gründen erfolgen und auf die Ausbildung ausgerichtet sein. Soweit der Unterbruch der Ausbildung für Tätigkeiten genutzt wird, welche nicht Voraussetzung oder notwendige Ergänzung der eigentlichen Ausbildung darstellen (z.B. Praktika, welche nur darauf ausgelegt sind, die Chancen am Arbeitsmarkt nach der eigentlichen Ausbildung zu erhöhen), muss davon ausgegangen werden, dass sich das Kind während diesem Unterbruch nicht in Ausbildung befindet. Fällt ein solcher Unterbruch auf einen Stichtag, so ist der Kinderabzug zu negieren (vgl. Baumgartner, a.a.O., N 9 zu Art. 35 DBG).

c) Die Verfahrensbeteiligten sind sich darin einig, dass der Sohn der Steuerpflichtigen am 31. Dezember 2010 in Ausbildung war. Er nahm sein Studium an der Universität St. Gallen im Verlaufe des Jahres 2010 (September) auf, nachdem er zuvor als Durchdiener während mindestens 300 Tagen Militärdienst leistete; über die genaue Dauer der Dienstleistung ist den Akten nichts zu entnehmen. Einen Teil absolvierte er jedoch als Unteroffizier (act. 2/6), was auf eine Dienstzeit von 430 Tagen schliessen lässt (vgl. Art. 10 der Verordnung über die Militärdienstpflicht, SR 512.21, abgekürzt: MDV). Dabei dürfte er ein Mindesteinkommen von Fr. 44'970.-- erzielt haben (vgl. Eidgenössisches Departement für Verteidigung, Bevölkerungsschutz und Sport, Durchdiener: Minimalverdienst nach Graden, unter: [www.vtg.admin.ch](http://www.vtg.admin.ch)). Damit kann aber nicht mehr von einer nur kurzen Unterbrechung der Ausbildung gesprochen werden. Die Situation stellt sich grundlegend anders dar als bei einem Studenten, der seine Militärdienstpflicht - inklusive der Beförderungsdienste - in den Semesterferien erfüllt und seine Ausbildung in der Regel für lediglich 18 bzw. 21 Wochen unterbricht. Der Sohn der Rekurrenten und Beschwerdeführer entschied sich für das Durchdiener-Modell und damit auch dafür, den Beginn des Universitätsstudiums zugunsten der vollständigen Erfüllung der Militärdienstpflicht hinauszuschieben. Damit fehlte es an der Zweckgerichtetheit des Unterbruchs, denn der Unterbruch der Ausbildung diene weder der Ausbildung selbst noch der Erfüllung unabwendbarer Pflichten. Dies wäre zum Beispiel dann der Fall gewesen, wenn Z. im Jahr 2010 die Rekrutenschule absolviert hätte. Ins Gewicht fällt auch, dass der Sohn der Pflichtigen, wie erwähnt, während der gesamten Dienstleistung ein Einkommen erzielte, das ihm - unter Berücksichtigung freier Kost und Logis - die eigenständige Finanzierung seines



Lebensunterhalts ermöglichte. Alleine im Jahr 2010 beliefen sich die Einkünfte nach übereinstimmenden Aussagen der Verfahrensbeteiligten auf rund Fr. 25'000.--. Damit ist diese freiwillige Dienstleistung mit einem nicht durch die Ausbildung bedingten Praktikum zu vergleichen, das ein Student im Hinblick auf seine künftigen Berufschancen absolviert oder einer sonstigen beruflichen Tätigkeit, die im Hinblick auf das berufliche Fortkommen oder die Finanzierung eines späteren Studiums ergriffen wird. Die Verwaltungsrekurskommission erwog in diesem Zusammenhang in einem Entscheid aus dem Jahre 2012, objektive Gründe für einen Unterbruch lägen nicht vor, wenn der Unterbruch der Ausbildung für Tätigkeiten genutzt werde, welche nicht Voraussetzung oder notwendige Ergänzung der eigentlichen Ausbildung darstellten. Wenn ein Kind aus freien Stücken und nur deswegen ein Praktikum besuche, weil dieses die Chancen auf dem Arbeitsmarkt verbessern könne, sei davon auszugehen, dass sich das Kind während dieses Unterbruchs nicht in Ausbildung befinde (VRKE I/1-2011/29 vom 14. Februar 2012 E. 3c/aa, unter: [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Gleich wie das erwähnte Praktikum weist auch der Durchdiener-Militärdienst eine nicht zu vernachlässigende karrierefördernde Komponente auf. Das Eidgenössische Departement für Verteidigung, Bevölkerungsschutz und Sport weist deshalb auf der Internetseite für Durchdiener ausdrücklich darauf hin, diese Art der Militärdienstleistung sei attraktiv für den Arbeitgeber, denn es fielen später keine Absenzen wegen Militärdienst mehr an ([www.vtg.admin.ch](http://www.vtg.admin.ch)).

Somit ist festzustellen, dass sich Z. während seiner Militärdienstzeit nach Beendigung der Mittelschule im Jahre 2009 bis zur Aufnahme des Studiums in St. Gallen im folgenden Jahr nicht in Ausbildung befand. Unbestritten ist der Ausbildungsstatus hingegen per 31. Dezember 2010, so dass die Rekurrenten und Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2010 gestützt auf Art. 213 Abs. 2 DBG grundsätzlich einen Anspruch auf einen Kinderabzug und einen erhöhten Abzug für Versicherungsprämien und Sparsinsen für ihren Sohn Z. haben. Anders verhielte es sich nur, wenn ihr Sohn in der Lage gewesen wäre, zur Hauptsache selber für seinen Lebensunterhalt aufzukommen. Dies scheint nicht der Fall zu sein. Aus den Akten ergeben sich jedenfalls keine Hinweise auf nennenswerte Erwerbseinkünfte nach der Aufnahme des Studiums, und die Einkünfte vor der Zeitspanne, in der sich der Sohn in der Ausbildung befand, sind nicht zu berücksichtigen. Wird in Anwendung des Stichtagsprinzips darauf abgestellt, ob die Ausbildung am Ende der Steuerperiode noch besteht, ist es folgerichtig, wenn



auch die Frage des hauptsächlichen Unterhalts lediglich in Bezug auf jenen Zeitraum beurteilt wird, in dem das Kind in Ausbildung stand (VerwGE B 2007/142 vom 12. Februar 2008 E. 2.3.3, unter: [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Somit kann offen bleiben, ob der Sohn Z. bezogen auf das gesamte Jahr 2010 tatsächlich zur Hauptsache für seinen Unterhalt aufkam bzw. ob die Eltern Unterstützung im Umfang des Sozialabzugs von Fr. 6'100.-- leisteten. Die Vorinstanz hat dazu auch keine Berechnungen angestellt. Entscheidend ist vielmehr, dass der Sohn während seines Studiums im Jahr 2010 kein Einkommen erzielte und die Eltern den Kinderabzug deshalb zu Recht beanspruchten.

d) Gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG können unter diesen Umständen bei der Kantons- und Gemeindesteuer höchstens weitere Fr. 13'000.-- für Ausbildungskosten geltend gemacht werden. Die Pflichtigen taten dies für ihren Sohn Z. im Umfang von Fr. 3'640.-- (Auswärtige Verpflegung: Fr. 1'600.--, Studiengebühren: Fr. 2'040.--, Fahrkosten: Fr. 1'500.--, Bücher und Schulmaterial: Fr. 1'500.--). Diese Kosten erscheinen im Vergleich mit den für die anderen Kinder der Pflichtigen zum Abzug zugelassenen Ausbildungskosten als angemessen. Sie sind deshalb ebenfalls zum Abzug zuzulassen.

e) Die Beschwerde und der Rekurs sind somit gutzuheissen. Die Einsprache-Entscheidung der Vorinstanz vom 8. November 2012 sind aufzuheben. Unter Berücksichtigung eines zusätzlichen Kinderabzugs in der Höhe von Fr. 10'200.--, eines um Fr. 600.-- erhöhten Abzugs für Versicherungsprämien und Sparzinsen sowie zusätzlicher Ausbildungskosten in der Höhe von Fr. 3'640.-- sind die Rekurrenten und Beschwerdeführer für die Kantons- und Gemeindesteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 87'000.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 258'000.-- zu veranlagern. Bei der direkten Bundessteuer 2010 sind der Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen um Fr. 700.-- und der Sozialabzug für Kinder um Fr. 6'100.-- zu erhöhen. Daraus ergibt sich ein steuerbares Einkommen von Fr. 122'200.--.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- erscheint angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der



Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 800.-- ist den Rekurrenten und Beschwerdeführern zurückzuerstatten.

Die Rekurrenten und Beschwerdeführer haben die Anträge unter Entschädigungsfolge gestellt. Sie haben Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung (Art. 98<sup>bis</sup> VRP). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände, insbesondere des Aufwandes für die Rekurs- und Beschwerdeeingabe erscheint eine Umtriebsentschädigung von Fr. 500.-- als angemessen. Entschädigungspflichtig ist der Staat (kantonales Steueramt).

### Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 8. November 2012 wird aufgehoben.
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 8. November 2012 wird aufgehoben.
3. Die Rekurrenten werden für die Kantons- und Gemeindesteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 87'000.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 258'000.-- veranlagt.
4. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 122'200.-- veranlagt.
5. Die amtlichen Kosten von Fr. 800.-- werden dem Staat auferlegt. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.-- wird den Rekurrenten und Beschwerdeführern zurückerstattet.



6. Der Staat (kantonales Steueramt) hat die Rekurrenten und Beschwerdeführer mit Fr. 500.-- zu entschädigen.