



Fall-Nr.: I/1-2021/22 und 23
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 08.04.2022
Entscheiddatum: 21.10.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 21. Oktober 2021

Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2, Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG (sGS 811.1), Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG (SR 642.11). Die Tochter der Steuerpflichtigen absolvierte im Steuerjahr einen Teil (5. Semester) der Hotelfachschule. Die Eltern hatten das gesamte Schulgeld mit einem Preisnachlass von 500 Franken bereits im vorangegangenen Steuerjahr bezahlt, wobei damals der höchstmögliche Ausbildungskostenabzug gewährt worden war. Da das ganze Schulgeld in einer früheren Steuerperiode in Rechnung gestellt und bezahlt wurde, wurden die Ausbildungskosten für das 5. Semester im Sinn der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu Recht nicht zum Abzug zugelassen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. Oktober 2021, I/1-2021/22, 23).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher; a.o.
Gerichtsschreiber Oliver Schneider

X und Y, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

vertreten durch Brenner Treuhand, Gewerbestrasse 6, 9242 Oberuzwil,

gegen

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

und

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

betreffend



Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2019) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2019)

Sachverhalt:

A.- Die Eheleute X und Y wohnen in A. X arbeitete im Jahr 2019 als selbständig erwerbender Z. Y war bei ihrem Ehemann angestellt. Sie haben vier gemeinsame Kinder C (Jahrgang 0000), D (0000), E (0000) und F (0000).

B.- X und Y deklarierten für 2019 ein steuerbares Einkommen von Fr. 239'833.–. Die Veranlagungsbehörde nahm diverse Korrekturen vor und akzeptierte insbesondere die für C geltend gemachten Ausbildungskosten von Fr. 14'474.– nicht. Ferner wurde der Arbeitnehmerbeitrag bei der beruflichen Vorsorge auf Fr. 18'368.– gekürzt. In der Veranlagung für die Steuerperiode 2019 vom 20. Oktober 2020 wurde das steuerbare Einkommen bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 277'200.– und das steuerbare Vermögen auf Fr. 2'998'000.– festgesetzt. Bei der direkten Bundessteuer wurde das steuerbare Einkommen mit Fr. 271'500.– veranlagt.

Gegen diese Veranlagung erhob das Ehepaar Einsprache mit den Anträgen, es seien Ausbildungskosten in der Höhe von Fr. 11'140.– zum Abzug zuzulassen und die Differenz von Fr. 1'781.– infolge Kürzung der beruflichen Vorsorge im Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen. Mit Einspracheentscheiden vom 26. Januar 2021 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut. Es folgte dem Antrag, die Differenz von Fr. 1'781.– des nicht tolerierten Arbeitnehmerbeitrags der beruflichen Vorsorge im Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen und reduzierte das steuerbare Einkommen um diesen Betrag. Die geltend gemachten Ausbildungskosten liess das Steueramt demgegenüber nicht zum Abzug zu. Daraus resultierte im Einspracheentscheid bei den Kantons- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. 275'400.–. Das steuerbare Vermögen blieb unverändert. Im Einspracheentscheid zur direkten Bundessteuer wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. 269'700.– festgesetzt.



St.Galler Gerichte

C.- Gegen die Einspracheentscheide erhoben X und Y mit Eingabe vom 19. Februar 2021 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie stellten den Antrag, die Ausbildungskosten für ihre Tochter C seien zum Abzug zuzulassen. Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 1. April 2021 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

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

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide vom 26. Januar 2021 hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und der direkten Bundessteuer 2019. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergelassen. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheidungen (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 19. Februar 2021 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 den Kantons- und Gemeindesteuern nicht identisch sind. So kennt die direkte Bundessteuer keinen zusätzlichen Ausbildungskostenabzug für Kinder in schulischer oder beruflicher Ausbildung wie er in Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG vorgesehen ist (vgl. Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG). Die Vorinstanz hat daher zu Recht die unter Ziffer 25.3 der Steuererklärung deklarierten Aufwendungen bei der direkten Bundessteuer nicht berücksichtigt. Folglich ist die Beschwerde abzuweisen. Das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer bleibt somit unverändert. Die folgenden Ausführungen beschränken sich demnach auf die Ausbildungskostenabzüge bei den Kantons- und Gemeindesteuern.

4.- Die Steuerpflichtigen beantragen, der Einspracheentscheid vom 26. Januar 2021 zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sei aufzuheben und es seien Fr. 11'140.– als Ausbildungskosten für ihre Tochter vom Einkommen abzuziehen. Am 9. April 2018 habe der Ehemann die Ausbildungskosten der Tochter für die G-Hotelfachschule K, Höhere Fachschule HF (nachfolgend: Hotelfachschule), von insgesamt Fr. 43'924.– bezahlt. Davon seien Fr. 11'140.– der Steuerperiode 2019 zuzuordnen. Dies gehe aus dem Schulvertrag vom 12. Februar 2017 und der Schulgeldrechnung vom 6. April 2018 hervor.

5.- Umstritten und damit Verfahrensgegenstand ist, ob den Steuerpflichtigen für ihre gemeinsame Tochter für die Steuerperiode 2019 ein Ausbildungskostenabzug zusteht.

a) Die Steuerpflichtigen brachten vor, bei der Rechnung vom 6. April 2018 über Fr. 43'924.– handle es sich um Ausbildungskosten der Jahre 2018 bis 2020. Der Steuerpflichtige habe zwar den gesamten Betrag am 9. April 2018 bezahlt, davon beträfen aber Fr. 11'140.– die Kosten für das 5. Semester an der Hotelfachschule, welches ihre Tochter im Jahr 2019 absolviert habe. Im Sinn der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen sei das Schulgeld in der steuerrechtlichen Beurteilung den verschiedenen Semestern bzw. Jahren zuzuordnen. Ferner beriefen sich die



Steuerpflichtigen auf das Periodizitätsprinzip. Die Hotelfachschule habe die Möglichkeit angeboten, das gesamte Schulgeld im Voraus zu bezahlen, wovon die Steuerpflichtigen Gebrauch gemacht hätten. Dies ändere aber nichts daran, dass die Ausbildungskosten nach dem Periodizitätsprinzip auf die einzelnen Steuerperioden pro rata aufzuteilen seien.

Die Vorinstanz hält dem entgegen, für den Abzug von Ausbildungskosten sei das Rechnungsdatum massgebend. Weil das Rechnungs- und das Zahlungsdatum im Jahr 2018 liegen würden, könne ein Abzug nur in der Steuerperiode 2018 geltend gemacht werden. Für die Aufteilung des Betrages auf die verschiedenen Jahre fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Im Übrigen hätten die Steuerpflichtigen im Jahr 2018 für ihre Tochter C Ausbildungskosten in der Höhe von Fr. 52'876.– deklariert. Darin seien die gesamten Ausbildungskosten für die Hotelfachschule (Fr. 43'924.–) bereits enthalten gewesen, weshalb der Maximalabzug gewährt worden sei. Aus diesen Gründen könnten die Kosten für die Hotelfachschule in der Steuerperiode 2019 nicht zum Abzug gebracht werden.

b) 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 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, soweit der Steuerpflichtige die Ausbildungskosten selbst trägt und sie Fr. 3'000.– übersteigen (Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG). Zur schulischen Ausbildung zählen die obligatorischen Schuljahre, das freiwillige zehnte Schuljahr sowie die Mittelschulen. Als berufliche Ausbildung gelten alle Ausbildungsgänge, welche dem Erlernen eines Berufes dienen, wie Berufsschule, Berufslehre, Anlehre, Berufsmittelschule, Fachhochschule, Universität usw. (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 670 f.).



Die Tochter der Steuerpflichtigen besuchte vom 25. September 2018 bis 15. August 2020 die Hotelfachschule. Sie absolvierte in diesem Zeitraum die Semester drei, fünf und sechs der Ausbildung zur Diplomierten Hôtelière-Restauratrice HF. Das vierte Semester war ein Praktikum im Rahmen der Ausbildung. Im Jahr 2019 war die Tochter im fünften Semester an der Hotelfachschule und somit in einer beruflichen Ausbildung im Sinn von Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG. Das Schulgeld für die Semester drei, fünf und sechs beträgt insgesamt Fr. 43'924.–. Dieser Betrag wurde den Steuerpflichtigen am 6. April 2018 in Rechnung gestellt und vom Ehemann am 9. April 2018 bezahlt. Da der Gesamtbetrag innert 30 Tagen ab Rechnungsdatum bezahlt wurde, konnte ein Skonto von Fr. 500.– abgezogen werden (act. 2/4). Gemäss der Schulgeldrechnung vom 6. April 2018 sind darin Unterrichtskosten von Fr. 7'300.– sowie Kosten für Verpflegung von Fr. 3'840.– des 5. Semesters enthalten. Dies ist zumindest teilweise auch aus dem Schulvertrag für Schweizer Studierende ersichtlich.

Das schweizerische Einkommenssteuerrecht beruht auf dem Gedanken der Periodizität. Es wird dasjenige Einkommen besteuert, das einer steuerpflichtigen Person während einer bestimmten Periode zufliesst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 38 der VB zu Art. 16-39 DBG). Nach dem Grundsatz der Periodizität sind Aufwände grundsätzlich derjenigen Periode zuzuweisen, in der sie entstanden sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2.1 mit Hinweisen). Das Gesetz regelt nicht, wann der steuerpflichtigen Person Einkommen zugeflossen oder Ausgaben abgeflossen sind. Im Interesse der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird jedoch grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Leistungsabflusses abgestützt. Entsprechend sind Abzüge zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige zu leisten verpflichtet ist, was der Fälligkeit entspricht. In der Praxis wird häufig auch auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung abgestellt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil N 72). Das Rechnungsdatum und die Fälligkeit fallen vorliegend in die Steuerperiode 2018. Die Steuerpflichtigen haben das Schulgeld von insgesamt Fr. 43'924.– abzüglich eines Skontos von Fr. 500.– am 9. April 2018 bezahlt. Der Zeitpunkt des Leistungsabflusses fällt demnach ebenfalls in die Steuerperiode 2018. Dementsprechend sind die Ausbildungskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 43'924.– der Steuerperiode 2018 zuzuordnen. Eine Aufteilung auf die nachfolgenden Steuerperioden würde dem Grundsatz der Periodizität zuwiderlaufen. Dies



widerspiegelt sich auch in der rechtskräftigen Steuerveranlagung 2018. Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, haben die Steuerpflichtigen damals Ausbildungskosten in der Höhe von Fr. 52'876.– geltend gemacht, weshalb der Maximalabzug von Fr. 13'000.– gewährt wurde. Darin waren die gesamten Ausbildungskosten für die Hotelfachschule (Fr. 43'942.–) bereits enthalten. Im Weiteren hätten die Steuerpflichtigen gemäss der Schulgeldrechnung vom 6. April 2018 die Möglichkeit gehabt, das Schulgeld modulweise, das bedeutet aufgeteilt auf die einzelnen Steuerperioden, zu bezahlen. Diesfalls wären die Fälligkeit und die tatsächliche Zahlung der Ausbildungskosten für das 5. Semester in der Höhe von Fr. 11'140.– in die Steuerperiode 2019 gefallen, womit diese zum Abzug gebracht hätten werden können. Stattdessen haben sich die Steuerpflichtigen dazu entschieden, den gesamten Betrag innert 30 Tagen seit dem Rechnungsdatum zu bezahlen, und haben dadurch einen Preisnachlass von Fr. 500.– erwirkt.

e) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Tochter der Steuerpflichtigen während der Steuerperiode 2019 zwar in der Ausbildung war, die Ausbildungskosten aber bereits in der Steuerperiode 2018 in Rechnung gestellt und bezahlt wurden. Dementsprechend können in der Steuerperiode 2019 keine Ausbildungskosten zum Abzug gebracht werden. Insbesondere haben die Steuerpflichtigen nicht geltend gemacht, dass es sich um Ausbildungskosten handelt, welche zusätzlich zu dem bereits im Jahr 2018 entrichteten Schulgeld angefallen seien. Das steuerbare Einkommen und das steuerbare Vermögen bei den Kantons- und Gemeindesteuern bleiben somit unverändert; der Rekurs ist abzuweisen. Ferner sieht das DBG keine zusätzlichen Abzüge für Ausbildungskosten vor. Das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer bleibt folglich ebenfalls unverändert. Die Beschwerde ist abzuweisen.

6.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens den Rekurrenten und Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Entscheidgebühren von Fr. 800.– für das Rekursverfahren und von Fr. 300.– für das Beschwerdeverfahren, insgesamt Fr. 1'100.–, erscheinen angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12 und Art. 144 Abs. 5 DBG). Die Kostenvorschüsse von Fr. 1'600.– sind damit zu verrechnen und im Restbetrag von Fr. 500.– zurückzuerstatten.



Ausseramtliche Kosten sind zufolge Unterliegens im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht zu entschädigen (Art. 98^{bis} VRP; PK VRP/SG-Linder, Art. 98^{bis} N 16; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [SR 172.021, abgekürzt: VwVG]; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N 1184).

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 800.– zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

4.

Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 300.– zu bezahlen. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird damit verrechnet und den Beschwerdeführern im Restbetrag von Fr. 500.– zurückerstattet.