

Direkte Bundessteuer. Kantonale direkte Steuern. Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG. Art. 41 Abs. 1 lit. a StG. Kinderabzüge für volljährige Kinder. Unterstützungsbedürftigkeit der Kinder. Für die Feststellung, ob das volljährige Kind auf Unterhaltsleistungen angewiesen ist, behelfen sich mehrere Kantone bestimmter Einkommens- und Vermögensobergrenzen. Im Kanton Uri wird der Kinderabzug nicht gewährt, wenn das Reineinkommen des Kindes und 10 Prozent des Reinvermögens zusammen CHF 20'000.00 übersteigen oder das Reinvermögen des Kindes am Stichtag CHF 100'000.00 übersteigt. Strittig war im konkreten Fall, welcher Zeitabschnitt für die Beurteilung der Unterstützungsbedürftigkeit massgebend ist. Das Gericht bestätigte die Praxis des kantonalen Steueramtes, welche im Jahr der Aufnahme der respektive des Wiedereinstiegs in die Ausbildung das Einkommen des ganzen Kalenderjahres (inklusive Einkommen vor Aufnahme oder Wiedereinstieg) zugrunde legt. Der gegenteiligen Praxis des Kantons St. Gallen, welche nur die Einkommensverhältnisse nach Einstieg in die Ausbildung beziehungsweise Wiederaufnahme zugrunde legt, schloss sich das Gericht nicht an. Unter Berücksichtigung der Einkommen des ganzen Kalenderjahres war die Einkommensobergrenze überschritten und die Unterstützungsbedürftigkeit der Kinder zu verneinen. Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde sowohl betreffend direkte Bundessteuer als auch Kantons- und Gemeindesteuern.

Obergericht, 12. März 2021, OG V 20 5

Aus den Erwägungen:

5.

5.1 Damit der Kinderabzug bei der Veranlagung gewährt werden kann, ist weiter erforderlich, dass das Kind auf die Unterstützung auch tatsächlich angewiesen ist (Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 15 zu Art. 35; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 41 zu Art. 35). Letzteres ist nicht der Fall, wenn das mündige Kind trotz seiner Ausbildung in der Lage ist, seinen Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selbst zu bestreiten (BGE 2C_516/2013 vom 04.02.2014 E. 2.1). In der Praxis behelfen sich mehrere Kantone für die Feststellung, ob das volljährige Kind auf die Unterhaltsleistungen angewiesen ist, bestimmter Einkommens- und Vermögensobergrenzen (Entscheid Kantonsgericht a.a.O. E. 3.2.3 mit Hinweisen; vergleiche auch: Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 15 zu Art. 35; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 41 zu Art. 35). Im Kanton Uri wird der Kinderabzug nicht gewährt, wenn das Reineinkommen des Kindes und 10 Prozent des Reinvermögens zusammen CHF 20'000.00 übersteigen oder das Reinvermögen des Kindes am Stichtag CHF 100'000.00 übersteigt (Merkblatt Abzüge für Kinder in auswärtiger Ausbildung, gültig ab 01.01.2015, Beschwerdebeilage 5).

5.2 Bei den hier strittigen Kinderabzügen sind jeweils die Verhältnisse an einem bestimmten Stichtag massgebend (Stichtagsprinzip). Es ist auf die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht abzustellen (siehe E. 2.2 in fine hievor). Da die Steuerperiode bei den natürlichen Personen mit dem Kalenderjahr zusammenfällt (Art. 40 Abs. 1 DBG; Art. 60 Abs. 2 StG), gilt für die massgebenden persönlichen Verhältnisse der 31. Dezember des entsprechenden Kalenderjahres als Stichtag (BGE 2C_905/2017 vom 11.03.2019 E. 2.3). Das Stichtagsprinzip stellt eine gesetzliche Vereinfachung im Rahmen der Steuerveranlagung dar, indem Veränderungen in den persönlichen Verhältnissen nicht laufend, sondern grundsätzlich nur einmal in der Steuerperiode berücksichtigt werden. 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 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 (zum Ganzen: Entscheid Verwaltungsrekurskommission St. Gallen vom 25.05.2005, I/1-2004/173, E. 3d aa; vergleiche auch: Entscheid Kantonsgericht a.a.O. E. 3.3). Das Stichtagsprinzip ist ein absolutes Prinzip, das nicht im Einzelfall zugunsten eines Steuerpflichtigen geändert werden darf. Es erfolgt somit auch keine anteilmässige Gewährung, wenn die Voraussetzungen für die Kinderabzüge nicht während der ganzen Steuerperiode bestehen (Entscheid Kantonsgericht a.a.O. E. 3.3; Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 33 zu Art. 35). Im Unterschied zu den kantonalrechtlich vorgesehenen zusätzlichen Abzügen (siehe E. 2.2 hievor) findet beim allgemeinen Kinderabzug von Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG respektive Art. 41 Abs. 1 lit. a StG somit keine pro-rata-Betrachtung statt.

Für die Gewährung der Kinderabzüge kann aber dennoch nicht allein auf die Verhältnisse am Stichtag abgestellt werden. Geht es – wie vorliegend – um die Beurteilung eines quantitativen Kriteriums (Unterhaltsbedürftigkeit des Kindes) müssen die Verhältnisse eines Zeitabschnitts gewürdigt werden (Entscheid Kantonsgericht a.a.O. E. 3.3; vergleiche auch: Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 33b zu Art. 35).

5.3 Während sich im konkreten Fall die Steuerbehörden auf den Standpunkt stellen, dass im Jahr der Aufnahme der respektive des Wiedereinstiegs in die Ausbildung (vergleiche E. 4.1.3 f. hievor) das Einkommen des ganzen Kalenderjahres (inklusive Einkommen vor Aufnahme oder Wiedereinstieg) zugrunde zu legen sei, machen die Beschwerdeführer geltend, dass nur die Einkommensverhältnisse nach Einstieg in die Ausbildung beziehungsweise Wiederaufnahme derselben zugrunde gelegt werden dürfen. Sie berufen sich dabei auf verschiedene ausserkantonale Präjudizien, auf welche nachfolgend – soweit erforderlich – einzugehen ist. Strittig ist somit nicht, dass ein Zeitabschnitt für die Beurteilung der Unterhaltsbedürftigkeit der Kinder zu würdigen ist, sondern welcher Zeitabschnitt massgebend ist.

5.4 Im Urteil vom 12. Februar 2008 (publ. in SGE 2008 Nr. 1) kam das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen zum Schluss (E. 2.3.3), dass die Frage des Unterhalts lediglich in Bezug auf jenen Zeitraum zu beurteilen sei, in dem das Kind in Ausbildung stehe. Nach der St. Galler Praxis werden somit – wenn die Ausbildung erst im Verlauf des Jahres aufgenommen wird – Einkünfte vor der Zeitspanne der Ausbildung nicht beachtet (Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 15 zu Art. 35). Begründet wird dies damit, dass bei einer ganzjährigen Betrachtung auch solche Tatsachen berücksichtigt würden, die sich in einem Zeitraum ereignet hätten, in dem die Status-Voraussetzungen für den Sozialabzug gefehlt hätten (Urteil a.a.O. E. 2.3.2 in fine).

5.5 Das Kantonsgericht Luzern führte in seinem Entscheid vom 12. Mai 2014, 7W 13 40/7W 13 41, aus (E. 3.3 in fine), praxismässig würden sich die Luzerner Steuerbehörden für die Ermittlung des Unterhaltsbedarfs am betriebsrechtlichen Existenzminimum orientieren. Dieses berechne sich regelmässig gestützt auf das Gesamtjahreseinkommen. Auch andere Kantone würden sich bei der Feststellung der Bedürftigkeit am Jahreseinkommen anlehnen. Das sei ohne Weiteres dann gerechtfertigt, wenn der Status ohne wesentliche Unterbrechung das ganze Jahr über bestehe und allfällige Einkünfte der die Unterhaltszahlungen empfangenden Person mehr oder weniger regelmässig zufließen würden. Die Tochter der Beschwerdeführer habe sich trotz Unterbrüchen während des gesamten Jahres 2012 in Erstausbildung befunden. Es sei somit auf ihre Einkommensverhältnisse während des ganzen Jahres abzustellen (a.a.O., E. 4.4.1).

5.6 In seinem Entscheid vom 23. November 2018, DB.2018.143/ST.2018.167, kam das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich zum Schluss (E. 3e), es sei davon auszugehen, dass sich die Beurteilung der Unterhaltsbedürftigkeit des Kindes grundsätzlich nach den Einkommensverhältnissen des Kindes während der gesamten Steuerperiode –

beziehungsweise „ab Ausbildungsbeginn bis Ende Steuerperiode“ – richte. Im konkreten Fall sei es sachgerecht, das Einkommen des Kindes während der gesamten Steuerperiode 2016 zu berücksichtigen, da sich das Kind das ganze Jahr 2016 ohne nennenswerte Unterbrüche in Ausbildung befunden habe.

5.7 Wie die Ausführungen zeigen, sind die Sachumstände, welche dem Luzerner- und Zürcherfall zugrunde gelegen haben, mit den Sachumständen des hiesigen Falls nicht zu vergleichen. In den dortigen Fällen ging es um Kinder, welche sich ganzjährig in Ausbildung befanden. Entsprechend spielte es für den Ausgang des Verfahrens keine Rolle, ob nur Einkünfte während der Ausbildung oder auch Einkünfte vor Aufnahme der Ausbildung zu berücksichtigen waren. Auch wenn die Ausführungen in den zitierten Entscheiden vermuten lassen, dass eine Betrachtung analog der St. Galler Praxis befürwortet wird, so ist es dennoch so, dass die Luzerner und Zürcher Präjudizien mit dem hiesigen Fall nicht direkt vergleichbar sind und insofern für die hier zu beurteilende Streitfrage nur beschränkte Aussagekraft haben. Zudem ergibt sich, dass in beiden Fällen im Ergebnis tatsächlich auf das Gesamtjahreseinkommen abgestellt wurde und insbesondere das Kantonsgericht Luzern sich bezüglich massgebender Zeitspanne gerade nicht verbindlich festlegen wollte, führte es doch aus, eine ganzjährige Betrachtung sei (jedenfalls) „ohne Weiteres“ dann gerechtfertigt, wenn der Ausbildungsstatus das ganze Jahr bestehe (was in der zu beurteilenden Konstellation – im Unterschied zu hier – der Fall war).

5.8 Die Konstellation im zitierten St. Galler Urteil ist hingegen mit der hiesigen Konstellation durchaus vergleichbar. Der dortige volljährige Sohn war bis im Sommer des betreffenden Steuerjahres berufstätig und nahm am 1. August ein Vollzeitstudium an einer Fachhochschule auf. Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen bestätigte die Auffassung seiner Vorinstanz, wonach nur das während der Ausbildung erzielte Einkommen für die Beurteilung der Unterhaltsbedürftigkeit anzurechnen sei, nicht aber das Einkommen vor Aufnahme der Ausbildung (vergleiche E. 5.4 hievor). Im hiesigen Fall geht es für das Steuerjahr 2016 um den älteren volljährigen Sohn der Beschwerdeführer, welcher im Sommer 2016 ein Studium an einer Fachhochschule aufgenommen hat und zuvor, das heisst bis zu seinem Eintritt in die Fachhochschule, ein Einkommen erzielte. Im Steuerjahr 2017 geht es um den jüngeren volljährigen Sohn der Beschwerdeführer, welcher sein Studium im Herbst 2017 wiederaufgenommen hatte und zuvor, also bis zur Wiederaufnahme seines Studiums, ebenfalls ein Einkommen erzielte. Unbestritten und erstellt ist, dass die massgebende Einkommensgrenze (vergleiche E. 5.1 in fine) in beiden Fällen überschritten ist, wenn die Einkünfte vor Aufnahme respektive Wiederaufnahme der Ausbildung berücksichtigt würden, sie aber unterschritten wäre, wenn bloss auf das geringe Nebeneinkommen abgestellt würde, welches die Söhne nach Aufnahme der Ausbildung erzielt haben.

5.9

5.9.1 Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen argumentiert, eine Ausdehnung auf das gesamte Steuerjahr lasse sich steuersystematisch nicht rechtfertigen. Denn damit würden auch Tatsachen berücksichtigt, die sich in einem Zeitraum ereignet hätten, in dem die Status-Voraussetzungen für den Sozialabzug gefehlt hätten (siehe E. 5.4 hievor). Das Obergericht kann sich dieser Auffassung beziehungsweise der auf dieser Beurteilung gegründeten St. Galler Praxis (welche auch der Auffassung der Beschwerdeführer entspricht) aus den nachfolgenden Gründen nicht anschliessen.

5.9.2 Unbestritten ist, dass sowohl beim bundessteuerrechtlichen als auch beim allgemeinen kantonssteuerrechtlichen Kinderabzug das Stichtagsprinzip gilt. Dieses nimmt notwendigerweise Bezug auf die gesamte, zum jeweiligen Stichtag gehörige Steuerperiode, indem es nur unterjährig vorhandene Verhältnisse mitunter entblendet oder aber auf die gesamte Steuerperiode „ausdehnt“. So sind beispielsweise bei Heirat wie auch bei Scheidung oder Trennung der Ehe die persönlichen Verhältnisse am Ende der Steuerperiode für die ganze Steuerperiode massgebend, auch wenn die Heirat, Scheidung

oder Trennung erst kurz vor dem Stichtag erfolgt sind (vergleiche BGE 2C_1145/2013 vom 20.09.2014 E. 2.2). Dass sich der jeweilige Stichtag auf die gesamte Steuerperiode bezieht, ergibt sich auch daraus, dass die Kinderabzüge jeweils vom Reineinkommen abgezogen werden; jenem Einkommen also, welches resultiert, wenn von den gesamten steuerbaren Einkünften der Steuerperiode die Aufwendungen nach den Artikeln 31 bis 37 und die allgemeinen Abzüge nach Artikel 38 abgezogen wurden (Art. 30 StG). Da das Stichtagsprinzip als steuerrechtliche Vereinfachung bewirken will, dass Veränderungen in den persönlichen Verhältnissen nicht laufend, sondern grundsätzlich nur einmal in der Steuerperiode berücksichtigt werden, wird – nachdem das Steuerjahr bei wechselnden Verhältnissen eben nicht in unterschiedliche Zeitabschnitte aufgeteilt werden soll – aus der Geltung des Stichtagsprinzips unter anderem abgeleitet, dass der bundessteuerrechtliche Kinderabzug nicht anteilmässig gewährt wird (siehe Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 33 zu Art. 35). Dass keine anteilmässige Gewährung des bundessteuerrechtlichen (und aufgrund des identischen Wortlauts auch des kantonalen) Kinderabzuges erfolgt, entspricht herrschender Lehre und Praxis (vergleiche hierzu Entscheid Kantonsgericht a.a.O. E. 3.3 mit Hinweisen) und ist auch vorliegend unbestritten. Eine pro-rata-Betrachtung findet somit gerade nicht statt, dergestalt, dass beispielsweise für eine erst ab dem zweiten Halbjahr angetretene Ausbildung bloss ein halber Kinderabzug gewährt würde. Ausnahmen vom Grundsatz der ganzjährigen Betrachtung müssten spezialgesetzlich vorgesehen sein, so wie dies für die zusätzlichen kantonalen Kinderabzüge im Sinne von Art. 41 Abs. 1 lit. b und lit. c StG der Fall ist (vergleiche E. 2.2 in fine hievor). Folgerichtig halten Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 33b zu Art. 35, dementsprechend fest, dass soweit quantitative Voraussetzungen (wie die Unterhaltsbedürftigkeit des Kindes) definiert werden, diese in der ganzen entsprechenden Bemessungsperiode zu erfüllen sind. Dies macht auch aus nachfolgenden Überlegungen Sinn.

5.9.3 Der Kinderabzug soll dem Umstand Rechnung tragen, dass Steuerpflichtige, die mit Kindern leben oder diese in ihrer Ausbildung finanziell unterstützen, im Verhältnis zu Steuerpflichtigen mit gleichem Einkommen aber ohne derartige Verpflichtungen, eine unterschiedliche steuerliche Leistungskraft aufweisen (vergleiche E. 3.1 hievor). Obwohl der Kinderabzug nur zu einer pauschalisierten Berücksichtigung der steuerlichen Leistungskraft führt und nicht eine exakte Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in jedem Einzelfall gewährleisten kann, so steht er doch in einem gewissen Austauschverhältnis zur wirtschaftlichen Belastung des Steuerpflichtigen. Bezogen auf den Kinderabzug bedeutet dies, dass der wirtschaftlich durch Unterstützungsleistungen belastete Steuerpflichtige, eine Entlastung durch den Kinderabzug erhalten soll. Unbestrittenermassen wird der Kinderabzug nicht anteilmässig gewährt. Es gilt eine ganz-oder-gar-nicht-Optik; das heisst, es wird für das betreffende Steuerjahr ein ganzer Abzug gewährt oder keiner. Auf der „Entlastungsseite“ wird somit gerade keine pro-rata-Betrachtung vorgenommen. Inkongruent erschiene es nun aber, wenn auf der „Aufwandseite“ eine pro-rata-Betrachtung vorgenommen würde. Zu einer solchen käme es aber, wenn der St.Galler Praxis gefolgt würde, denn die Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes und damit indirekt auch die wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen würden anteilmässig, nämlich beschränkt auf die Dauer der unterjährig aufgenommenen Ausbildung, betrachtet. Aus Sicht des Obergerichts ist dies steuersystematisch nicht zu rechtfertigen. Dass bei einer ganzjährigen Betrachtung Tatsachen berücksichtigt werden, die sich in einem Zeitraum ereignet haben, in dem die Status-Voraussetzungen für den Sozialabzug gefehlt haben, trifft zwar zu, ist aber eine Folge des Stichtagsprinzips, welches derartige Vereinfachungen zum Zweck hat und eine pro-rata-Betrachtung – wie gezeigt – gerade ausschliesst. Im Übrigen geht es im Rahmen des Kinderabzuges nicht um eine steuerliche Behandlung des volljährigen Kindes, sondern um die Besteuerung des unterhaltsleistenden Steuerpflichtigen. Dessen Unterhaltslast, um deren Abfederung es beim Kinderabzug letztlich geht, ist eine tiefere, wenn das Kind in der betreffenden Steuerperiode ein Einkommen erzielt hat, welches die praxisgemässe Einkommensobergrenze überschreitet, und zwar ungeachtet dessen, zu welchem Zeitpunkt das Kind unterjährig eine Ausbildung begonnen hat.

5.9.4 Der St. Galler Praxis kann aufgrund dieser Erwägungen nicht gefolgt werden; vielmehr ist bei der Ermittlung der Einkommens- und Vermögensobergrenze auf die Verhältnisse der gesamten betreffenden Steuerperiode abzustellen. Dies entspricht, soweit ersichtlich, auch der Praxis der Kantone Bern und Solothurn (Kanton Bern: Merkblatt Nr. 12 Natürliche Personen ab 2020, S. 1; Kanton Solothurn: Solothurner Steuerbuch, Kinderabzug, § 43 Nr. 2, S. 2 Ziff. 1).

6. Das kantonale Steueramt berücksichtigt bei der Ermittlung der Einkommens- und Vermögensobergrenze (siehe E. 5.1 hievor) praxisgemäss das Reineinkommen respektive -vermögen und bezieht somit die gesamte entsprechende Bemessungsperiode in die Beurteilung mit ein (siehe angefochtener Entscheid, Begründung S. 2). Nach dem Ausgeführten ist diese Praxis nicht zu beanstanden. Darüber, dass unter diesen Voraussetzungen sowohl beim älteren Sohn in der Steuerperiode 2016 als auch beim jüngeren Sohn in der Steuerperiode 2017 ein Einkommen resultiert, welches die Einkommensobergrenze übersteigt, herrscht Einigkeit (vergleiche E. 5.8 hievor). Die Einkommensobergrenze als solche wird weder bestritten noch wäre ersichtlich, dass sie Bundes- oder kantonales Recht verletzt. Dementsprechend ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz davon ausgegangen ist, dass die Unterstützungsbedürftigkeit der beiden Söhne in den entsprechenden Steuerjahren nicht gegeben war. Die Folge davon ist, dass die Kinderabzüge nicht im geforderten Ausmass zu gewähren sind, wie die Vorinstanz korrekt entschieden hat. Der angefochtene Einspracheentscheid hält somit einer Überprüfung stand. Die Beschwerden sowohl betreffend direkte Bundessteuer als auch betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sind für beide Veranlagungsjahre abzuweisen.