

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2018.143
1 ST.2018.167

Entscheid

23. November 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch PrimeTax AG,
Seestrasse 356, 8038 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2016 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2016

hat sich ergeben:

A. C, [Jg. 1995], lebt bei seinen Eltern A und B (nachfolgend die Pflichtigen), die für seinen Unterhalt aufkommen. Im Juli 2016 erlang C die Matura am Gymnasium D, welches er seit Januar 2014 besuchte. Zuvor besuchte er einen Mittelschullehrgang der Kantonsschule E. Vor der Matura hatte er weder eine Berufsausbildung noch eine andere Ausbildung absolviert oder begonnen. Am 1. September 2016 trat er eine Lehrstelle bei der F AG in G an. Es handelt sich um eine Berufsausbildung zum Informatiker mit eidgenössischem Fähigkeitszeugnis. Der Lehrgang dauert zwei Jahre im [Ausbildungsprogramm] für Maturanden und bedingt den lehrbegleitenden Besuch [einer] Berufsschule. Im ersten Bildungsjahr betrug der Bruttolohn gemäss Lehrvertrag vom 1. Juni 2016 mit der F AG Fr. 3'333.- pro Monat. In ihrer am 11. Juni 2017 erstellten Steuererklärung 2016 machten die Pflichtigen für ihre Söhne H (Jg. 1992) und C die Kinderabzüge sowie Versicherungsabzüge geltend. Mit Schreiben vom 1. Juni 2018 verlangte der zuständige Steuerkommissär zur Prüfung des Kinderabzugs für C den Nachweis, dass sich dieser per Stichtag 31.12.2016 noch in der Erstausbildung befand und sein Lebensunterhalt zur Hauptsache durch die Pflichtigen bestritten werde. Mit Schreiben vom 9. Juni 2018 reichten die Pflichtigen den bereits erwähnten Lehrvertrag von C mit der F ein.

Am 19. Juni 2018 erliess der Steuerkommissär die Veranlagungsverfügung und den Einschätzungsentscheid zur Steuerperiode 2016, wobei der Kinderabzug für C gestrichen wurde. Demgemäss veranlagte er die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 99'700.- (direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern) sowie mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 525'000.- (nur Staats- und Gemeindesteuern).

B. Dagegen erhoben die Pflichtigen am 11. Juli 2018 Einsprache, mit sinnge-mässen Antrag, dass der Kinderabzug für C zu gewähren sei, da er die Lehre erst im September 2016 begonnen habe und die Pflichtigen über das ganze Jahr betrachtet zur Hauptsache für seinen Lebensunterhalt aufgekommen seien. Diese Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 26. Juli 2018 ab. Es führte aus, dass für die Gewäh-rung des Kinderabzuges die Verhältnisse per 31. Dezember 2016 massgebend seien.

C habe zu diesem Zeitpunkt ein Einkommen von monatlich Fr. 3'333.- (brutto) erzielt, was einem Jahreseinkommen von Fr. 39'996.- (brutto) entspreche. Es sei deshalb davon auszugehen, dass er seinen Lebensunterhalt zur Hauptsache durch eigene Mittel bestreiten könne. Damit könne für ihn kein Kinderabzug gewährt werden.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 27. August 2018 stellen die Pflichtigen den Antrag, dass sie (ungerundet) mit einem Einkommen von Fr. 92'510.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 89'410.- (Staats- und Gemeindesteuern) einzuschätzen seien. Sie machten geltend, im Kalenderjahr 2016 den Lebensunterhalt von C grundsätzlich vollständig bestritten zu haben. Das gelte auch für den Zeitraum, als er seine Lehrtätigkeit angetreten und Erwerbseinkommen erzielt habe. An seine Lebenshaltungskosten von total Fr. 31'600.- habe er einzig per Ende 2016 eine Kostenbeteiligung von Fr. 4'000.- an die Pflichtigen geleistet. Deshalb sei ihnen der Kinder- und Versicherungsprämienabzug für C zu gewähren.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 20. September 2018 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Begründung des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann vom Einkommen ein Abzug von Fr. 6'500.- gemacht werden für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige sorgt. Laut Art. 35 Abs. 2 DBG wird dieser Abzug nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode festgesetzt. Dem Steuerpflichtigen, der einen Kinderabzug geltend machen kann,

steht zusätzlich ein Versicherungsprämienabzug bzw. Abzug für Zinsen von Sparkapitalien nach Art. 33 Abs. 1^{bis} lit. b DBG von Fr. 700.- zu.

Gemäss Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Dezember 2010 (Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, nachfolgend KS Nr. 30) ist das Erfordernis, dass der Steuerpflichtige für den Unterhalt des Kindes sorgt, dann erfüllt, wenn er Beiträge mindestens im Umfang des Abzugs leistet. Ebenfalls wird vorausgesetzt, dass das Kind im massgebenden Zeitpunkt tatsächlich auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen war (Bossard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 157 f.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 35 N 31 DBG; BGr, 29. Mai 2002 = StR 2002, 632). Erzielt das Kind ein Einkommen, das ihm den selbstständigen Unterhalt ermöglicht, so kann der Kinderabzug nicht mehr beansprucht werden. Der Kinderabzug wird beispielsweise dann nicht gewährt, wenn das Kind über ein umfangreiches Vermögen verfügt, dessen Erträge einen selbstständigen Unterhalt des Kindes erlauben (KS Nr. 30 Ziff. 10.3).

bb) Betreffend Staats- und Gemeindesteuern sieht § 34 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997/17. September 2012 (StG) einen entsprechenden Kinderabzug in der Höhe von Fr. 9'000.- vor. Nach § 34 Abs. 2 StG sind ebenfalls die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend und ist analog dem Recht der direkten Bundessteuer mit dem Kinderabzug ein zusätzlicher Abzug von Fr. 1'300.- für Versicherungsprämien verbunden (§ 31 Abs. 1 lit. g StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 31 N 130).

Gemäss Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 18. Dezember 2009 (ZStB I Nr. 20/002, nachfolgend Weisung) gilt als Ausbildung jeder Ausbildungsgang, welcher mittelbar (Mittelschule usw.) oder unmittelbar (Berufsschule, Berufslehre, [Fach-]Hochschule, usw.) dazu dient, die Erstausbildung abzuschliessen. Die Erstausbildung ist dann als abgeschlossen zu betrachten, wenn ein Abschluss erlangt wird, der für die Ausübung eines bestimmten Berufes erforderlich ist und somit die Aufnahme einer angemessenen beruflichen Tätigkeit erlaubt (z.B. Lehrabschluss, eidg. Fachausweis, eidg. Diplom, Hochschulabschluss; Weisung Rz 8). Die Voraussetzung der Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes wird in der Weisung nicht genannt.

cc) Das erwähnte KS Nr. 30 und die Weisung richten sich in erster Linie an das (kantonale) Steueramt und stellen für die Steuerjustizbehörden eine nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung der Steuergesetze dar. Sie werden vom Richter aber immerhin bei seiner Entscheidung mitberücksichtigt, sofern sie im konkreten Einzelfall eine sachgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung erlauben (BGE 121 II 473 = StE 1996 B 93.1 Nr. 2 = ASA 65, 477 = StR 1996, 542).

b) Das Steuerrekursgericht lehnt sich bei der Beurteilung, ob ein volljähriges Kind im Sinne des Steuerrechts noch in Ausbildung steht, unter Einbezug des KS Nr. 30 und der Weisung an die Praxis zur zivilrechtlichen Normierung der elterlichen Unterstützungspflicht an (StRG, 29. August 2016, 2 DB.2016.118/2 ST.2016.142 E. 1b; StRK II, 26. September 2000, 2 ST.2000.209 = StE B 29.3 Nr. 17; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 35 N 31 und § 34 N 31b StG; Bosshard/Bosshard/Lüdin, S. 154 f. und 175 f.).

Die gesetzliche Regelung der elterlichen Unterhaltspflicht (Art. 277 Abs. 2 ZGB) und ihre Anwendung haben sicherzustellen, dass das Kind solange elterlichen Unterhalt beanspruchen kann, als es dessen bedarf und billigerweise auf Fremdmittel Anspruch erheben darf (Peter Breitschmid, in: Basler Kommentar, 2014, Art. 277 N 8 ff. ZGB, auch zum Folgenden). Der Ausbildungs- bzw. berufliche Lebensplan ist von Eltern und Kind gemeinsam zu entwickeln; er hat den Fähigkeiten des Kindes und den tatsächlichen (Ausbildungsmöglichkeiten) einerseits und wirtschaftlichen (elterliche Leistungsfähigkeit, allfällige Stipendienleistungen) Rahmenbedingungen andererseits Rechnung zu tragen. Die elterliche Unterhaltspflicht dauert ohne feste Grenze an, bis die angemessene Ausbildung, auf die das Kind Anspruch hat, ordentlicherweise abgeschlossen werden kann. Angemessen ist sie dann, wenn das geplante (und realistische) Ausbildungsziel erreicht ist (Cyril Hegnauer, in: Berner Kommentar, 1997, Art. 277 N 61 f. ZGB). Gefordert wird überdies eine gewisse Kohärenz und Kontinuität der Ausbildung (Breitschmid, Art. 277 N 10 ZGB). War das Kind bereits ins Erwerbsleben eingetreten, dürfte die Vermutung eher für eine selbst zu finanzierende Weiterbildung oder einen Berufswechsel sprechen, ausser die Erwerbstätigkeit habe vorab Praktikumscharakter gehabt.

In wirtschaftlicher Hinsicht sind die relevanten Rahmenbedingungen von Pflichtigen und Berechtigten, namentlich die beiderseitigen Einkommens- und Vermö-

gensverhältnisse, einander gegenüberzustellen (vgl. Breitschmid, Art. 277 N 15 ZGB). Es sind die Einkommen und Vermögen aller Beteiligten mitzubersichtigen, somit auch die entsprechenden Werte des Unterhalt beanspruchenden Kindes, sofern solche Werte überhaupt vorhanden sind (BGE 111 II 410 ff.; BGE 107 II 406). Gegenüber mündigen, in Ausbildung stehenden Kindern sind die Eltern nur insofern und in dem Mass leistungspflichtig, als ihre eigenen wirtschaftlichen Verhältnisse die geforderte Leistung als zumutbar erscheinen lassen. Dabei ist der fortschreitenden Emanzipation des Kindes und der Leistungsfähigkeit von Eltern und Kind Rechnung zu tragen. Dort, wo die wirtschaftlichen Verhältnisse und familiären Beziehungen besonders günstig sind, wird ein Student von seinen Eltern auch als Mündiger gelegentlich vollständig unterhalten und den bereits im Berufsleben stehenden Gleichaltrigen sogar wirtschaftlich gleichgestellt. In weniger günstigen Verhältnissen tritt die eigene Erwerbsfähigkeit des Studenten demgegenüber weitgehend in den Vordergrund, gelegentlich bis zur gänzlichen Selbstfinanzierung der Ausbildung (ZR 1990 Nr. 45 = SJZ 1991, 49). Verfüggen die Eltern über ein überdurchschnittliches Einkommen, ist das mündige Kind nicht gehalten, auf die Substanz seines Vermögens zu greifen und steht den Eltern daher der Kinderabzug zu (BGE 111 II 410).

2. a) Der in lit. A der Prozessgeschichte skizzierte Sachverhalt ist unbestritten. Im Streit liegt die Frage, ob der Sohn der Pflichtigen auf deren Unterstützung tatsächlich angewiesen war. Während die Pflichtigen für die Beantwortung dieser Frage auf die gesamte Steuerperiode 2016 abstellen, vertritt das kantonale Steueramt die Auffassung, dass hierfür die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode, mithin am Stichtag 31. Dezember 2016, massgebend seien.

Die Pflichtigen gehen davon aus, dass für die Prüfung der Unterstützungsbedürftigkeit auf einen Zeitraum abgestellt werden müsse. Der relevante Betrachtungszeitraum sei mit der gesamten Ausbildungszeit innerhalb der Steuerperiode gleichzusetzen. Dabei verweisen sie im Wesentlichen auf je ein Urteil des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 12. Februar 2008 und des Kantonsgerichts Luzern vom 12. Mai 2014.

Entgegen der in den vorerwähnten Entscheiden vertretenen Ansicht stellt sich das kantonale Steueramt auf den Standpunkt, dass das Stichtagsprinzip nicht nur für das Merkmal der Erstausbildung, sondern auch für das Kriterium der Unterstützungs-

bedürftigkeit des Kindes bzw. der hauptsächlichen Unterstützung durch die Eltern gelte. Zur Begründung eines dergestalt wirkenden absoluten Stichtagsprinzips verweist es im Wesentlichen auf eine Literaturstelle bei Bosshard/Bosshard/Lüdin, S. 110, sowie einen Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 23. September 2003 (2 ST.2003.306). Auch spreche der eindeutige Gesetzeswortlaut gegen die Anwendung des relativen Stichtagsprinzips. Es könne ausgeschlossen werden, dass der Gesetzgeber die Festlegung der Unterstützungsbedürftigkeit nach den Verhältnissen während statt am Ende der Steuerperiode beabsichtigt habe. Eine Relativierung von Härten in Einzelfällen sei daher ausgeschlossen.

b) In Bezug auf die Unterstützungsbedürftigkeit sind sich Lehre und Rechtsprechung weitestgehend einig: Damit die entsprechenden Abzüge zulässig sind, muss das Kind auf die Unterstützung der Eltern angewiesen sein.

aa) Der Kinderabzug nach Bundesrecht ist nicht bereits deswegen ausgeschlossen, weil ein mündiges Kind in Ausbildung ein eigenes Einkommen erzielt und die Eltern für weniger als 50% der Kosten des Unterhalts und der Ausbildung des Kindes aufkommen. Hingegen ist vorausgesetzt, dass die Eltern mindestens Beiträge in der Höhe des Sozialabzuges erbringen und das mündige Kind auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen ist. Letzteres ist nicht der Fall, wenn das volljährige Kind trotz seiner Ausbildung in der Lage ist, seinen Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber zu bestreiten. Dabei sind auch die Vermögensverhältnisse des Kindes zu berücksichtigen, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint. Verfügen die Eltern aber über ein überdurchschnittliches Einkommen, ist das volljährige Kind nicht gehalten, auf die Substanz seines Vermögens zu greifen, und stehen den Eltern daher der Kinder- und der zusätzliche Versicherungsabzug zu (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 34 N 31b StG.; Baumgartner/Eichenberger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 35 DBG N 13 ff.; VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00030, E. 2; BGr, 4. Februar 2014, 2C_516/2013 bzw. 2C_517/2013, E. 2.1; BGr, 14. Juni 2011, 2C_357/2010, E. 2.1; BGE 94 I 231 E. 1). Als Anhaltspunkt für die Unterstützungsbedürftigkeit stützte sich das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 4. Februar 2014, 2C_516/2013 bzw. 2C_517/2013, gemäss E. 2.3 für die Steuerperiode 2010 auf eine Erhebung des Bundesamtes für Statistik (BFS, Studieren unter Bologna, Neuenburg 2010, S. 62), wonach die Gesamtausgaben für Studierende, die ausserhalb des Elternhauses wohnen,

im Jahr 2009 zwischen Fr. 1'470.- und Fr. 2'140.- pro Monat lagen; jährlich also zwischen Fr. 17'640.- und Fr. 25'680.-. Für Studierende, die bei den Eltern wohnen, lagen die Gesamtausgaben im Jahr 2009, gemäss der vorerwähnten Studie des BFS, zwischen Fr. 860.- und Fr. 1'470.- pro Monat, jährlich also zwischen Fr. 10'320.- und Fr. 17'640.- (VGr, 4. September 2014, SB.2014.00054 E. 3.1).

bb) Das Zürcher Steuergesetz setzt gemäss Entscheid des kantonalen Verwaltungsgerichts vom 18. Dezember 2012 (StE B 29.3 Nr. 20) für die Gewährung des Kinderabzugs (und des daran anknüpfenden zusätzlichen Versicherungsabzugs) bei volljährigen Kindern voraus, dass diese in Ausbildung stehen und ihr Unterhalt zur Hauptsache durch den Steuerpflichtigen bestritten wird. Ein solcher Unterhalt «zur Hauptsache» liegt dann vor, wenn dieser mehr als 50 % der Unterhaltskosten für das Kind ausmacht, wobei dies zwecks Vereinfachung des Einschätzungsverfahrens und im Sinn einer widerlegbaren Vermutung dann als erfüllt gelten kann, wenn Unterstützungsleistungen zumindest in der Höhe des Kinderabzugs (aktuell Fr. 9'000.-) erbracht worden sind.

3. a) Nachfolgend sollen die von den Parteien ins Feld geführten Präjudizen zur Bedeutung des gesetzlich normierten Stichtagsprinzips jeweils dargelegt und näher erörtert werden:

aa) Im Urteil 2 ST.2003.306 vom 23. September 2003 führte die Steuerrekurskommission folgendes aus:

a) Für die Frage, ob ein Sozialabzug vorgenommen werden darf oder nicht, ist somit ein bestimmter Stichtag massgeblich. An diesem Stichtag müssen die qualitativen Voraussetzungen (Status [Zivilstand, Alter, Kindesverhältnis etc.] oder gewisse Lasten [Unterhaltungspflicht, Unterstützungspflicht]) gegeben sein (Ivo Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2000, Art. 35 N 2 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. A., 2001, Art. 35 N 68). Der Nachweis für die überrigen Voraussetzungen eines Sozialabzugs, namentlich die quantitativen Erfordernisse, sind demgegenüber nicht stichtagsbezogen; Kinderunterhalts- oder Unterstützungszahlungen können als einmalige Leistung, als regelmässige oder unregelmässige Zah-

lungen erfolgen und deren Nachweis kann jederzeit erbracht werden (Bosshard/Bosshard/Lüdin, S. 110).

b) [...] Beansprucht das Stichtagsprinzip absolute Geltung, so kann es deshalb vorkommen, dass eine unterstützungsbedürftige Person oder ein Kind während mehr als elf Monaten unterstützt wird, die Voraussetzungen der Gewährung des entsprechenden Sozialabzugs aber am Jahresende infolge Verlusts der Bedürftigkeit oder Erreichen der Volljährigkeit nicht mehr gegeben sind. Es fragt sich, ob solche Härten zufolge absoluter Geltung des Stichtagsprinzips hinzunehmen sind oder im Einzelfall die Abzüge von § 34 Abs. 1 StG pro rata temporis gewährt werden könnten.

aa) Gegen eine relative Geltung des Stichtagsprinzips spricht vorab der eindeutige Wortlaut des Gesetzes. So werden die Sozialabzüge „nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht“ festgelegt. Massgeblich ist somit, ob am Ende von Periode oder Pflicht die Voraussetzungen eines Kinder- oder Unterstützungsabzugs gegeben sind: In beiden Fällen konzentriert sich die Beurteilung gemäss Wortlaut auf den letzten Zeitpunkt in der Periode oder während der Steuerpflicht, d.h. den sog. Stichtag. Wortlaut, Satzaufbau und Interpunktion schliessen die Annahme aus, der Gesetzgeber habe gemeint, die Festlegung müsse am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht nach den Verhältnissen während der Periode erfolgen. Text und Satzbau von § 34 Abs. 2 StG lassen keinen Spielraum für eine Auslegung orten, die durch anteilige Zulassung des Abzugs auf eine Angleichung mit den Aufwendungen hinausliefe. Drückt das Gesetz den absoluten Charakter des Stichtagsprinzips in der erwähnten Eindeutigkeit aus, ist es dem Richter verwehrt, im Einzelfall durch die Relativierung eine Härte zu mildern. Solches setzte vielmehr eine Gesetzesänderung voraus (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, S. 112).

Zwar deutet dieses Urteil u.a. an, dass nach 11-monatiger Unterstützung die Bedürftigkeit am Jahresende verloren gehen könne, aber im konkreten Fall beendete die Tochter der Steuerpflichtigen im ersten Halbjahr ihre Ausbildung an der Hochschule St. Gallen und nahm am 1. Juli 2001 eine (reguläre) Erwerbstätigkeit auf. Per Ende 2001 stand sie weder in der beruflichen Ausbildung im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. a StG, noch bestritten ihre Eltern, die Pflichtigen, ihren Unterhalt zu dieser Zeit zur Hauptsache. M.a.W. mangelte es da am Jahresende bereits am Status der Erstausbildung bei der Tochter, womit für den Kinderabzug die Frage der konkreten Ermittlung ihrer Be-

dürftigkeit auch gar nicht näher erörtert werden musste (im Übrigen dürfte sich ihr Einkommen nach dem Hochschulabschluss für die ganze zweite Jahreshälfte auch deutlich über dem Lehrlingslohn des Sohns der Pflichtigen für vier Monate bewegt haben).

bb) Demgegenüber erwog das Verwaltungsgericht St. Gallen in seinem Urteil B 2007/142 vom 12. Februar 2008 in E. 2.3.2 folgendes: *Mit dem Tatbestandsmerkmal, dass der Steuerpflichtige zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt, hat der Gesetzgeber ein Kriterium aufgestellt, bei dem die Anwendung des Stichtagsprinzips versagt. Ob ein Pflichtiger zur Hauptsache für den Unterhalt aufkommt, kann nicht mit Bezug auf einen Stichtag beurteilt werden, sondern erfordert die Würdigung einer gewissen Zeitperiode. Diesbezüglich handelt es sich nicht um eine Statusfrage (fraglich ist auch die im zitierten Schrifttum [Anmerkung: Bosshard/Bosshard/Lüdin, S. 109 f.] geäußerte Auffassung, wonach die Unterstützungsbedürftigkeit eine Statusfrage ist). [...] Wird geprüft, ob die Eltern für den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache aufkommen, muss zwangsläufig eine gewisse Zeitspanne berücksichtigt werden. Dabei ist es sachgerecht und systematisch konsequent, auf jene Zeitperiode abzustellen, in der die am Stichtag geltenden Statusmerkmale vorhanden waren, also auf jene Zeitspanne, in der sich das Kind in der Ausbildung befand. Eine Ausdehnung auf das gesamte Steuerjahr lässt sich steuersystematisch nicht rechtfertigen. Damit würden auch solche Tatsachen berücksichtigt, die sich in einem Zeitraum ereigneten, in dem die Statusvoraussetzungen für den Sozialabzug fehlten. Daher ist es folgerichtig, auch bezüglich des hauptsächlichen Unterhalts auf die Zeit der am Stichtag geltenden Verhältnisse abzustellen.*

Die Regeste des Verwaltungsgerichts St. Gallen stellt gegenüber dem etwas verwirrenden letzten Satz klar, dass es die Frage, ob ein Steuerpflichtiger für den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache aufkommt, nicht nach dem Stichtagsprinzip aufgrund der Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beurteilt, sondern nach den Umständen derjenigen Zeitperiode, in der sich das Kind in Ausbildung befand. Weiter ist es berechtigt, die nicht näher erläuterte Auffassung, wonach die Unterstützungsbedürftigkeit als Status (im weiteren Sinn) gelte, zu hinterfragen. Denn hier spielen im Gegensatz zum i.d.R. leicht bestimmbaren Kindesverhältnis oder Alter auch quantitative Aspekte eine gewichtige Rolle, die mitunter auch gemäss dem zitierten Entscheid der Steuerrekurskommission vom 23. September 2003 (vgl. E. 3a) aa)) nicht stichtagsbezogen zu betrachten sind.

cc) Ferner ist auf E. 3.3. des Urteils des Kantonsgericht Luzern vom 12. Mai 2014 (StE B 29.3 Nr. 48) einzugehen: "*Für die Beurteilung, ob die steuerpflichtige Person Kosten für den Unterhalt einer Drittperson getragen hat, erscheint es sachgerecht, die Abzugsfähigkeit zu bejahen, wenn die Kosten in der Steuerperiode angefallen sind und die Voraussetzungen für die Gewährung am Stichtag noch fortbestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, 2. A., Art. 213 DBG N 81). Dabei ist nicht zwingend auf die ganze Steuerperiode, sondern auf jene Zeitspanne abzustellen, in der die am Stichtag geltenden Statusmerkmale vorhanden waren, also z.B. beim Kinderabzug jene Zeitperiode, in der sich das Kind in der Ausbildung befand; denn eine Ausdehnung auf das ganze Jahr würde dazu führen, dass Tatsachen berücksichtigt würden, die sich in einem Zeitraum ereigneten, in dem die Status-Voraussetzungen nicht gegeben waren (VGer SG, 12.2.2008, B_2007_142, E. 2.3.3 + 2.3.2 jeweils a.E.).*

Das Abstellen auf einen bestimmten Zeitabschnitt muss sodann auch bei der Prüfung des Unterhaltsbedarfs oder – in der Begrifflichkeit der Weisungen zum StG – für die Unterstützungsbedürftigkeit gelten (a.A. Bosshard/Bosshard/Lüdin, S. 110). So wird denn auch im Kanton Luzern bei der Beurteilung des Unterhaltsbedarfs auf das betriebsrechtliche Existenzminimum abgestellt. Dieses berechnet sich regelmässig gestützt auf das Gesamtjahreseinkommen (vgl. LGVE 1995 II Nr. 22 E. 2 c). Auch andere Kantone lehnen sich bei der Feststellung der Bedürftigkeit am Jahreseinkommen an. Das ist ohne weiteres dann gerechtfertigt, wenn der Status ohne wesentliche Unterbrechung das ganze Jahr über besteht und allfällige Einkünfte der die Unterhaltszahlungen empfangenden Person mehr oder weniger regelmässig zufließen. Die Berücksichtigung eines solchen Einkommens ist angezeigt, weil bei erheblichen und jedenfalls über dem Existenzminimum liegenden Einkünften die Leistungen der steuerpflichtigen Person nicht mehr dem Unterhalt des Kinds dienen, da es selber für sich sorgen kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, 2. A., Art. 213 DBG N 41).

Das Luzerner Urteil stützte sich also auf das St. Galler Präjudiz, erläutert indes noch näher, warum es sachgemäss ist, die Unterstützungsbedürftigkeit über eine ganze Steuerperiode gesehen zu ermitteln, zumindest, wenn während dieser bei der unterstützten Person der Ausbildungsstatus ohne wesentliche Unterbrechung vorlag.

b) Vorliegend hat C von September bis Dezember 2016 ein (Brutto-) Erwerbseinkommen von Fr. 13'332.- erzielt und für das streitbetroffene Jahr 2016 ein

steuerbares Einkommen von rund Fr. 7'600.- deklariert. Sein Vermögen per 31. Dezember 2016 betrug Fr. 24'000.-, wobei das Vermögen gegenüber dem 31. Dezember 2015 um Fr. 4'000.- zunahm. Beide Parteien gehen zutreffend davon aus, dass mit Bezug auf den Status einer Person als in laufender Erstausbildung stehend auf den Stichtag am Ende der Steuerperiode abzustellen ist (ausführlich dazu Kantonsgericht Luzern, 12. Mai 2014, StE 2014 B 29.3 Nr. 48). Per 31. Dezember 2016 befand sich C unstrittig noch in der Erstausbildung.

c) Gleich wie das Verwaltungsgericht St. Gallen und danach das Kantonsgericht Luzern hat nun auch das hiesige Steuerrekursgericht in einem jüngeren Entscheid vom 29. August 2016 festgehalten, dass die stichtagsbezogene Betrachtungsweise nur mit Bezug auf den Status der Erstausbildung, nicht aber hinsichtlich des weiteren Erfordernisses der Unterstützungsbedürftigkeit zum Zug kommt (2 DB.2016.118/2 ST.2016.142 E. 3c). Hierbei folgte es dem Standpunkt des kantonalen Steueramts, welches damals noch genau diametral zum vorliegenden Fall die Meinung vertrat, dass die Erwerbslosigkeit der Pflichtigen zum Stichtag des 31. Dezember 2014 keine Rolle spiele. Das Stichtagsprinzip gelte nämlich nur für die Würdigung des Statusmerkmals der laufenden Erstausbildung, nicht aber für die Beurteilung der Unterstützungsbedürftigkeit (2 DB.2016.118/2 ST.2016.142 E. 2a und 3a).

d) Selbstredend kann nun aber aus Gründen der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit nicht nach Gutdünken bzw. je nachdem, ob das sich in Ausbildung befindende Kind per 31.12. gerade zufällig auch noch erwerbstätig ist oder nicht, das Stichtagsprinzip mal absolut interpretiert werden und mal wieder nicht. Im Bereich der Steuern wird das Gebot der rechtsgleichen Behandlung gemäss Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Schliesslich besagt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 137 I 145 E. 2.1).

e) Werden die steuergesetzlichen Wendungen "nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht" nun demgemäss verfassungskonform ausgelegt (was auch gemäss Bosshard/Bosshard/Lüdin, S. 112 f., durchaus angebracht sein kann), ist im Einklang mit dem Entscheid des Steuerrekursgericht vom 29. August 2016 davon auszugehen, dass sich die Beurteilung der Frage, ob ein in Erstausbildung stehendes erwachsenes Kind bedürftig ist (und den unterhaltspflichtigen Eltern somit der Kinderabzug sowie der Versicherungsabzug zusteht), grundsätzlich nach den Einkommensverhältnissen des Kindes während der gesamten Steuerperiode – bzw. ab Ausbildungsbeginn bis Ende Steuerperiode – richtet. Auch aus Gründen der Praktikabilität und der Verwaltungsökonomie erscheint es sachgerecht, das Einkommen von C während der gesamten Steuerperiode 2016 sowie das Vermögen am Stichtag des 31. Dezember 2016 zu berücksichtigen, da er sich das ganze Jahr 2016 ohne nennenswerte Unterbrüche in Ausbildung befand.

f) Der vorliegende Fall ist nun insbesondere dem "Luzerner" Fall gegenüberzustellen, wo die betroffene 24jährige Tochter nach Abschluss eines Jus-Studiums mit dem Masterdiplom einer Rechtswissenschaftlichen Fakultät per 1. November der betreffenden Steuerperiode für ihr 14monatiges Anwaltspraktikum in eine Zürcher Anwaltskanzlei eintrat, wo sie ein monatliches Einkommen von Fr. 6'500.- und somit Fr. 13'000.- (bzw. ein steuerbares Einkommen von Fr. 8'300.-) bis Ende Jahr erzielte, dies bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. 4'295.- per Ende Jahr. Das Kantonsgericht Luzern erwog, dass bei solchen Verhältnissen ohne genauere Prüfung davon ausgegangen werden könne, dass die während des ganzen Jahres in der Erstausbildung (zur Anwältin) stehende Tochter trotz des ab November einsetzenden Praktikumslohns nicht fähig war, für ihren Unterhalt zu sorgen, und auf die Beiträge ihrer Eltern angewiesen war. Zwar sei der Steuerbehörde beizupflichten, dass die Einkommensverhältnisse in zeitlicher Nähe zum Stichtag durchaus einen Unterhaltsbedarf auszuschliessen vermöchten. Allerdings müssten die nicht stichtagsbezogen zu beurteilenden Kriterien – wie namentlich dasjenige der Unterhaltsleistung auf der Zahlerseite und die Voraussetzung des Unterhaltsbedarfs auf der Empfängerseite – nach gleichen zeitlichen Massstäben beurteilt werden: nämlich für die Dauer, während welcher der stichtagsrelevante Status gegeben war (StE 2014 B 29.3 Nr. 48 E. 4.4.2).

Vorliegend hatte der Sohn der Pflichtigen im Steuerjahr nicht ein Master-Studium, sondern "erst" seine Matura abgeschlossen und er erzielte mit Fr. 7'600.-

zwar ein ähnliches hohes steuerbares Einkommen wie die angehende Anwältin aus Luzern, dies aber bloss, da er zwei Monate länger arbeitstätig war, denn sein Monatslohn war gerade mal halb so hoch wie das bei der Anwaltspraktikantin. Zwar verfügte C über ein höheres steuerbares Vermögen von (Fr. 20'000.- bis) Fr. 24'000.-, dessen Verzehr (durch Ertragsausschüttung) zur Bestreitung des Lebensunterhalts während der Ausbildungsphase aber auch nicht ausgereicht hätte bzw. nur im beschränkten Umfang zumutbar gewesen wäre. Hierzu wird auch nichts Gegenteiliges durch kantonale Steueramt vorgebracht, welches rein auf die Einkommenssituation von C per Ende 2016 abstellte. Es geht nun aber nicht an, dessen letzten Brutto-Monatslohn vom Dezember 2016 von Fr. 3'333.- einfach auf das ganze Jahr hochzurechnen, obwohl er bis im Juli als Maturand gar nicht in der Lage war, nebenher ein solches Einkommen zu erarbeiten. Erst der Maturaabschluss ermöglichte es ihm, ab September 2016 den genannten Verdienst in der verkürzten Lehre bei der F zu erzielen.

g) Die Tatsache, dass C Ende 2016 noch (günstig) zuhause wohnte, kann entgegen der Beschwerde-/Rekursantwort auch nicht als klares Indiz aufgefasst werden, dass er ab 1. September 2016 für seinen Unterhalt mehrheitlich selber aufkommen konnte. Es kann nämlich mit guten Gründen auch gegenteilig argumentiert werden, dass er mit seinem beruflichen Ersteinstieg im Rahmen einer Informatikerlehre bis Ende 2016 (noch) nicht die nötige finanzielle Selbständigkeit erreicht hatte, um (innerhalb der Stadt G) einen mit Mehrkosten verbundenen Auszug aus seinem Elternhaus bewältigen zu können.

Unter diesen Umständen darf ohne Weiteres angenommen, dass die Pflichtigen den Unterhalt ihres Sohns C in der Steuerperiode 2016 zur Hauptsache bestritten haben, zumal das kantonale Steueramt deren Unterhaltskostenberechnung gemäss Beschwerde und Rekurs in der Beschwerde- und Rekursantwort nicht in Frage stellt, sondern lediglich auf einen anderen Beurteilungszeitraum abstellte.

4. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung von Beschwerde und Rekurs. Unter Berücksichtigung des den Pflichtigen zustehenden Kinder- und Versicherungsabzugs für C ist bei der direkten Bundessteuer 2016 das steuerbare Einkommen von (gerundet) Fr. 99'700.- (um Fr. 6'500.- + Fr. 700.-) auf Fr. 92'500.- und bei den Staats- und Gemeindesteuern 2016 von (gerundet) Fr. 99'700.- (um Fr. 9'000.- + Fr. 1'300.-)

auf Fr. 89'400.- zu ermässigen. Den Pflichtigen ist sodann antragsgemäss je eine Parteientschädigung für das Beschwerde- und Rekursverfahren zuzusprechen.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen	
			Fr.
2016	steuerbar		92'500.-
	satzbestimmend		92'500.-.

2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrenten werden wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen		Vermögen	
			Fr.		Fr.
2016	steuerbar		89'400.-		525'000.-
	satzbestimmend		89'400.-.		525'000.-.

[...]