



**Fall-Nr.:** I/1-2020/212  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 25.03.2021  
**Entscheiddatum:** 18.03.2021

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18.03.2021**

**Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG (sGS 811.1). Die Veranlagungsbehörde liess den Kinderabzug für die Tochter der Rekurrentin für die Steuerperiode 2017 zu Recht nicht zu. Die Tochter wurde nach dem erfolgreichen Abschluss des Bachelorstudiums im Januar 2017 an der Universität exmatrikuliert. Nach einem halbjährigen Praktikum begab sie sich ab der zweiten Jahreshälfte auf Reisen. Das Masterstudium nahm sie erst 2020 auf. Mangels eines spezifisch auf die Ausbildung gerichteten und eine längere Dauer nicht überschreitenden Unterbruchs des Studiums befand sie sich am Stichtag nicht in der Ausbildung, was letztlich zur Nichtgewährung des Kinderabzugs führt (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. März 2021, I/1-2020/212).**

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher, a.o.  
Gerichtsschreiberin Nadia Fiechter

A, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

vertreten durch Z,

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2017) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2017)



### Sachverhalt:

A.- In der Steuerperiode 2017 wohnte die verheiratete A zusammen mit ihrem Sohn S (geb. 13. Mai 2002) in Gams. Der Ehemann, B, hat einen anderen Wohnsitz. T (geb. 21. Februar 1995), die gemeinsame Tochter von A und B, wohnte in Schaan (Fürstentum Liechtenstein). Sie hat ihr Bachelorstudium in Psychologie an der Universität Bern erfolgreich abgeschlossen und wurde deshalb per 31. Januar 2017 exmatrikuliert. Sie absolvierte bis am 30. Juni 2017 ein Praktikum bei der Kaiser Partner Trust Services Anstalt in Vaduz und ging anschliessend für den Rest des Jahres in Ostasien auf Reisen. In der Folge absolvierte sie im Jahr 2018 ein weiteres Praktikum und trat nachher eine Reise nach Australien an. Im Frühlingsemester 2020 nahm sie das Masterstudium in Psychologie an der Universität Bern auf.

B.- In der Steuererklärung für das Jahr 2017 machte A den Kinderabzug für ihren Sohn, der die Oberstufe besuchte, geltend. Sie deklarierte ein steuerbares Einkommen von Fr. 33'700.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.–. Die Veranlagungsbehörde ging davon aus, dass auch die Einkünfte aus unselbständigem und selbständigem Erwerb des Ehemannes sowie dessen Vermögen zu berücksichtigen seien, und kam auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 99'400.– sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.–. Gegen diese Veranlagung erhob der Vertreter von A in verschiedenen Punkten Einsprache und machte insbesondere geltend, dass A tatsächlich für den Unterhalt von zwei Kindern (in Schule und Ausbildung) Sorge, sodass der Kinderabzug das doppelte, nämlich Fr. 20'400.– betragen müsse. Auf Nachfrage ergänzte der Vertreter, dass T nach dem Bachelorstudium zwecks Sprach- und Studienreise eine Pause habe machen wollen und die nötigen Ausgaben für ihren Lebensunterhalt vom Vater getragen worden seien. Die Veranlagungsbehörde hiess die Einsprache teilweise gut, verweigerte jedoch den Kinderabzug für T, weil diese sich am 31. Dezember 2017 (Stichtag) nicht mehr in der Ausbildung befunden habe. Als neue Steuerfaktoren setzte es ein steuerbares Einkommen von Fr. 29'900.–, ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 67'200.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.– für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sowie ein steuerbares Einkommen von Fr. 29'200.– und ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 63'100.– für die direkte Bundessteuer 2017 fest.



## St.Galler Gerichte

C.- Gegen die Einspracheentscheide erhob der Vertreter von A mit Eingabe vom 23. Oktober 2020 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) und beantragte, den Kinderabzug für T zu gewähren. Mit Eingabe vom 5. November 2020 zog er die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2017 zurück. Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 8. Dezember 2020 die Abweisung des Rekurses. Der Vertreter der Rekurrentin nahm dazu am 14. Januar 2021 nochmals Stellung.

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

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis der Rekurrentin zur Ergreifung des Rechtsmittels ist gegeben. Der Rekurs vom 23. Oktober 2020 ist rechtzeitig eingereicht worden und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten. Mit Eingabe vom 23. Oktober 2020 wurden beide Einspracheentscheide vom 22. September 2020 angefochten, weshalb ein Rekurs sowie eine Beschwerde ins Geschäftsverzeichnis eingeschrieben wurden. Die Beschwerde wurde mit Eingabe vom 5. November 2020 zurückgezogen, weshalb sie ohne Kostenfolgen als erledigt abzuschreiben ist.

2.- Nach Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG werden für die Steuerberechnung vom Reineinkommen für jedes unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehende oder volljährige Kind, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht, 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 können für Ausbildungskosten für jedes unter der elterlichen Sorge oder Obhut der Steuerpflichtigen stehende oder volljährige Kind, das in der schulischen oder



beruflichen Ausbildung steht, höchstens weitere Fr. 13'000.– abgezogen werden. Von diesem zusätzlichen Betrag ist ein Selbstbehalt von Fr. 3'000.– abzuziehen (vgl. Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG). Ferner erhöhen sich die von den Einkünften abziehbaren Beträge für Versicherungsprämien um Fr. 600.– für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige einen Kinderabzug gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG geltend machen kann (Art. 45 Abs. 1 lit. g StG).

3.- Umstritten ist, ob die Vorinstanz den Kinderabzug für die Tochter zu Recht verweigert hat.

a) Die Rekurrentin macht im Wesentlichen geltend, die Ausbildung ihrer Tochter sei am Stichtag des 31. Dezember 2017 keineswegs fertig, sondern allenfalls hinsichtlich der universitären Präsenz unterbrochen gewesen (act. 2). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz könne der vom Gesetz vorgeschriebene Begriff "Ausbildung" nicht auf den Begriff "Studium" reduziert und daraus abgeleitet werden, dass die Ausbildung unterbrochen gewesen sei. Letztere sei bis heute aufrecht. Die Praktika und Sprachaufenthalte gehörten als Praxiserfahrungen ebenfalls zur schulischen und beruflichen Ausbildung. Es sei dabei spezifisch die Ausbildung der Tochter selbst zu betrachten. Da sie Psychologie studiere, habe sie es im zukünftigen Berufsleben mit Menschen und deren Lebenssituationen zu tun. Solche Lebenssituationen habe sie durch ihre Auslandsreisen erfahren, indem sie "Land und Leute" kennengelernt und die Sprache (Kommunikation) verbessert habe (act. 13/1).

b) Die Vorinstanz hält dem entgegen, das Ziel des Studiums sei der Abschluss als Bachelor of Science in Psychologie gewesen, welches die Tochter gemäss Exmatrikulationsbestätigung per 31. Januar 2017 erreicht habe. Das Masterstudium habe sie im Frühjahr 2020 aufgenommen; somit habe sie sich am Stichtag des 31. Dezember 2017 nicht in Ausbildung befunden (act. 8).

4.- a) Mit den Sozialabzügen gemäss Art. 48 StG trägt das Steuergesetz, ähnlich wie mit den allgemeinen Abzügen, den besonderen wirtschaftlichen Belastungen der Steuerpflichtigen schematisch Rechnung. Anders als die allgemeinen Abzüge lassen die Sozialabzüge jedoch nicht den Abzug angefallener Aufwendungen zu; vielmehr kann bei Vorliegen einer bestimmten persönlichen Situation ein gesetzlich festgelegter



Betrag des Einkommens steuerfrei gelassen werden (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 663 ff.). Die Sozialabzüge bewirken eine zusätzliche Abstufung der Steuerbelastung und stellen damit ein Element der Tarifgestaltung bzw. Tarifvariationen oder Tarifverfeinerungen dar, wirken als solche grobschlächtig und tragen den konkret verausgabten Mitteln bloss typisiert Rechnung (Reich/von Ah/Brawand, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 9 StHG N 67). Gerade im Bereich der Sozialabzüge kann nicht von einer starken Schematisierung abgesehen werden (P. Locher, Praktikabilität im Steuerrecht [unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern], in: Festschrift Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 189 ff., insbesondere S. 209 ff.).

Der Kinderabzug stellt einen Sozialabzug dar und untersteht, da er beim Vorliegen bestimmter Verhältnisse gewährt wird, dem Stichtagsprinzip (vgl. Art. 48 Abs. 2 StG, wonach die Sozialabzüge nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt werden). Der Wegfall dieser Voraussetzungen während der Steuerperiode hat zur Folge, dass der Abzug nicht gewährt wird. Das Stichtagsprinzip ist eine typische Massnahme einer gesetzlichen Vereinfachung im Rahmen des Steuervollzugs, indem Veränderungen der persönlichen Verhältnisse nicht laufend, sondern nur einmal – namentlich am Ende der Steuerperiode – berücksichtigt werden. Bei dieser Gesamtbetrachtung wird eine steuerliche Bevorzugung oder Benachteiligung eines Steuerpflichtigen im Einzelfall in Kauf genommen. Eine daraus resultierende, sich nicht an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientierende Besteuerung ist hinzunehmen, wenn diese Regelung nicht in genereller Weise zu Ungerechtigkeiten führt. Das Stichtagsprinzip führt durch seine schematische Erfassung der persönlichen Verhältnisse zu einem bestimmten Zeitpunkt gerade nicht zu einer generellen Benachteiligung, da sich dieses zum Vorteil des Steuerpflichtigen auswirken kann, wenn sich die Veränderungen in seinen persönlichen Verhältnissen erst gegen Ende der Steuerperiode, bis am massgeblichen Stichtag ergeben, aber auch zu dessen Nachteil, wenn die Voraussetzungen des Sozialabzugs während der Steuerperiode lange bestehen und kurz vor dem Stichtag entfallen (vgl. dazu Entscheide der VRK [VRKE] I/1 2004/173 vom 25. Mai 2005 E. 3d, I/1 2012/87 vom 25. September 2012 E. 2a und I/1 2012/185 vom 26. Februar 2013 E. 2b, im Internet abrufbar unter: [www.sg.ch/gerichte](http://www.sg.ch/gerichte) und dort unter Rechtsprechung).



Für volljährige Kinder wird ein Kinderabzug nur gewährt, wenn sich das Kind am Stichtag noch in der beruflichen (oder schulischen) Ausbildung befindet. Als berufliche Ausbildung gelten alle Ausbildungslehrgänge, welche zur Erlernung eines Berufs dienen, wie Berufsschule, Fachhochschule, Universität, usw. (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil N 670). 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 aus objektiven Gründen erfolgen. Das heisst, der Unterbruch muss auf die Ausbildung ausgerichtet sein und zweckgerichtet benützt werden, namentlich um Militär- (nicht aber als Durchdiener [GVP 2013 Nr. 24 E. 4c]), Zivil- oder Zivilschutzdienstpflicht zu erfüllen, eine mindestens halbtägige Schule zu besuchen, welche als Ergänzung oder Vorbereitung zum gewählten Ausbildungsgang in Verbindung steht (z.B. Sprachschule), oder um sich zielgerichtet und konsequent auf eine Prüfung vorzubereiten. Soweit der Unterbruch der Ausbildung für Tätigkeiten genutzt wird, welche nicht Voraussetzung oder notwendige Ergänzung der eigentlichen Ausbildung darstellen, wie beispielsweise der Besuch eines Praktikums, weil dieses die Chancen auf dem Arbeitsmarkt nach der eigentlichen Ausbildung erhöht, ist davon auszugehen, dass das Kind sich während dieses Unterbruchs nicht in Ausbildung befindet. Fällt ein solcher Unterbruch auf einen Stichtag, so ist der Kinderabzug nicht zuzulassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 35 N 43; Baumgartner/Eichenberger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 35 DBG N 9; SGE 2013 Nr. 8 und 2012 Nr. 2; StB 48 Nr. 1).

b) Aufgrund der Angaben der Rekurrentin steht fest, dass ihre Tochter das Bachelorstudium im Januar 2017 abgeschlossen und das Masterstudium im Frühjahr 2020 aufgenommen hat. Nach dem Stichtagsprinzip war das Studium am 31. Dezember 2017 unterbrochen. Nach einem ersten Praktikum vom 1. Februar bis 30. Juni 2017 (vgl. Arbeitsvertrag vom 27. Januar 2017, act. 9/1.6) befand sie sich in Ostasien auf Reisen. Der Vertreter der Rekurrentin begründet den Unterbruch mit Sprach- und Studienreisen. Der Besuch einer allfälligen Sprachschule, Vorbereitungskurse oder dergleichen im Rahmen der Ostasienreise sind jedoch nicht belegt. Allein der Hinweis auf zu gewinnende Erfahrungen, die auf einer Reise im Alltag integriert sind (act. 13/1), genügt für den Nachweis eines zielgerichteten Unterbruchs des Studiums nicht.



## St.Galler Gerichte

Weiter bringt der Rechtsvertreter der Rekurrentin vor, Praktika in der Arbeitswelt während den Zwischenjahren gehörten auch zur Ausbildung und würden beispielsweise für das Masterstudium vorausgesetzt (act. 2 S. 4). Worauf er sich dabei stützt, geht aus seinen Ausführungen nicht hervor. Aus den einschlägigen Erlassen ergibt sich dies jedenfalls nicht. Vielmehr setzt die Zulassung zum Masterstudium Mono in Psychologie, welches die Tochter ab Frühjahrssemester 2020 in Angriff genommen hat (act. 3/2), einen Bachelor im Major voraus (Art. 26 Abs. 2 des Reglements über das Studium und die Leistungskontrollen an der Philosophisch-humanwissenschaftlichen Fakultät der Universität vom 1. September 2005, im Internet abrufbar unter: [phil\\_hum\\_rsl\\_2005\\_final\\_ger.pdf](#) [unibe.ch], vgl. auch Art. 29 Abs. 3 des bernischen Gesetzes über die Universität [BSG 436.11], Art. 10 der bernischen Verordnung über die Universität [BSG 436.111.1] und Art. 71 Abs. 2 des Statuts der Universität Bern vom 7. Juni 2011, im Internet abrufbar unter: [www.unibe.ch](#)). Auch wenn praktische Erfahrungen vor dem Beginn des Masterstudiums durchaus nützlich sein können, werden solche für die Aufnahme des Masterstudiums aber nicht verlangt. Das Praktikum ist im Studienprogramm integriert, und zwar ist während des Masterstudiums eine berufspraktische Tätigkeit im Umfang von mindestens 300 Stunden unter Supervision von Psychologinnen bzw. Psychologen mit Universitätsabschluss erforderlich (Art. 29 Abs. 1 lit. b und Art. 31 des Studienplans der Universität Bern für das Bachelor- und Masterstudium in Psychologie vom 17. Dezember 2018, im Internet abrufbar unter: [phil\\_hum\\_sp\\_ba\\_ma\\_psychologie\\_final\\_ger.pdf](#) [unibe.ch]). Die von der Tochter absolvierten Praktika waren demnach keine Voraussetzungen, um mit dem Masterstudium in Psychologie beginnen zu können.

Ob die beiden Praktika und die Reisen im Hinblick auf bessere Chancen auf dem Arbeitsmarkt unternommen wurden, kann offengelassen werden; denn dieser Zweck stellt im Hinblick auf die Frage der Gewährung des Kinderabzugs eine unzulässige Unterbrechung der Ausbildung dar (Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., Art. 35 DBG N 9). Daran ändert selbst dann nichts, wenn davon ausgegangen wird, dass das Psychologiestudium (erst) mit dem Master abgeschlossen wird. Schliesslich stellt ein Unterbruch zwischen dem Abschluss des Bachelor- und dem Beginn des Masterstudiums von rund drei Jahren keinen vorübergehenden mehr dar. Es ist nicht



ersichtlich und wird auch nicht geltend gemacht, dass der Tochter eine frühere Aufnahme des Masterstudiums nicht möglich gewesen wäre.

Unter diesen Umständen hat die Vorinstanz den Kinderabzug für die Tochter bei den Kantons- und Gemeindesteuern in der Steuerperiode 2017 zu Recht nicht gewährt. Namentlich befand sich die Tochter am Stichtag (31. Dezember 2017) nicht in der Ausbildung.

5.- Zusammenfassend ergibt es sich, dass die Voraussetzungen für den Kinderabzug für die Tochter bereits deshalb nicht erfüllt sind, weil diese sich am Stichtag nicht in einer Erstausbildung befunden hat. Die übrigen Voraussetzungen müssen folglich nicht mehr geprüft werden. Es stellt sich deshalb etwa auch die Frage nicht, ob es sich bei der Rekurrentin um denjenigen Elternteil handelt, der zur Hauptsache für den Unterhalt der Tochter aufgekommen ist und gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG Anspruch auf den Kinderabzug hätte. Der Rekurs ist abzuweisen.

6.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens der Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 600.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist damit zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Die Beschwerde wird als erledigt abgeschrieben.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.
3. Die Rekurrentin hat die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidegebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.