



Fall-Nr.: I/1-2021/40
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 08.11.2021
Entscheiddatum: 23.09.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23. September 2021

Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und 3, Art. 48 Abs. 2 StG (sGS 811.1). Die Voraussetzungen für den Kinder- und Ausbildungskostenabzug für den Sohn der Steuerpflichtigen sind nicht erfüllt, weil er sich am Stichtag nicht in der Ausbildung befunden oder diese aus objektiven und zweckgerichteten Gründen vorübergehend unterbrochen hat (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 23. September 2021, I/1-2021/40).

Präsident Urs Gmünder, hauptamtlicher Richter Titus Gunzenreiner und Richter Markus Frei, a.o. Gerichtsschreiber Oliver Schneider

A und B, Rekurrenten,

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen 2019)

Sachverhalt:

A.- Die Eheleute A und B wohnen zusammen mit ihren zwei Kindern in X. Ihr Sohn C (geb. xx. September 2001) schloss im Sommer 2019 die Mittelschule ab und



St.Galler Gerichte

absolvierte ab August 2019 bis anfangs April 2020 verschiedene Praktika. Ab Sommer 2020 leistete er bis April 2021 Militärdienst als Durchdiener. Im Herbst 2021 sollte er gemäss eigenen Angaben die Ausbildung zum Primarlehrer an der Pädagogischen Hochschule St. Gallen (nachfolgend: PHSG) begonnen haben.

B.- A und B machten in der Steuererklärung 2019 Abzüge für ihre beiden Kinder in der Höhe von Fr. 20'400.– geltend. Im Weiteren brachten sie Ausbildungskosten im Betrag von Fr. 25'642.– in Abzug. Die Veranlagungsbehörde stellte fest, dass C seine Ausbildung am 31. Juli 2019 abgeschlossen habe, und liess die Abzüge für ihn nicht zu. Sie reduzierte die Abzüge auf Fr. 10'200.– (Kinderabzug) und Fr. 13'000.– (Ausbildungskosten). Für C wurden weder der Kinderabzug noch der Abzug für Ausbildungskosten zugelassen. Das Ehepaar wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 658'800.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 4'325'000.– veranlagt. Die dagegen erhobene Einsprache hiess das Kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 22. Februar 2021 teilweise gut. Den Antrag, den Kinderabzug und den Abzug für die Ausbildungskosten für C zuzulassen, wies das Kantonale Steueramt hingegen ab.

C.- Mit Eingabe vom 25. März 2021 erhoben A und B Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts. Sie beantragten sinngemäss, der Einspracheentscheid vom 22. Februar 2021 sei aufzuheben; es seien die für C geltend gemachten Abzüge zuzulassen und das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 entsprechend zu reduzieren.

Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 23. April 2021 die Abweisung des Rekurses. Für die Begründung verwies es auf den Einspracheentscheid vom 22. Februar 2021. Am 18. Juni 2021 wurden die Rekurrenten von der Verfahrensleitung aufgefordert, zusätzliche Beweismittel – namentlich Bestätigungen der absolvierten Praktika – einzureichen. Mit Eingabe vom 28. Juni 2021 kamen sie dieser Aufforderung nach.

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 Rekurrenten zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 25. März 2021 ist rechtzeitig eingereicht worden und erfüllt 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.

2.- Die Rekurrenten beantragen, der Einspracheentscheid vom 22. Februar 2021 zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sei aufzuheben und es seien der Kinderabzug in der Höhe von Fr. 10'200.– sowie Fr. 12'642.– als Ausbildungskosten für ihren Sohn vom Einkommen abzuziehen. Ihr Sohn habe im Sommer 2019 die Mittelschule abgeschlossen. Da er zu diesem Zeitpunkt noch nicht gewusst habe, was er studieren solle, habe er verschiedene Praktika absolviert. Damit habe er seine Ausbildung lediglich vorübergehend aus objektiven und zweckgerichteten Gründen unterbrochen.

3.- Umstritten und damit Verfahrensgegenstand ist, ob den Steuerpflichtigen für ihren gemeinsamen Sohn für die Steuerperiode 2019 einen Kinderabzug und einen Ausbildungskostenabzug zusteht.

a) Die Rekurrenten bringen vor, ihr Sohn habe seine Ausbildung lediglich vorübergehend unterbrochen, weshalb er sich Ende 2019 noch immer in der Ausbildungsphase befunden habe. Er habe die Praktika aus objektiven und zweckgerichteten Gründen beziehungsweise zur Wahl seiner Studienrichtung absolviert. Die Vorinstanz habe sich für die Beurteilung, ob die Abzüge geltend gemacht werden können, auf Argumente gestützt, welche ausserhalb der zu beurteilenden Steuerperiode liegen würden. Sie habe die Abzüge einzig nicht akzeptiert, weil der Sohn der Rekurrenten im Jahr 2020 nicht mit dem Studium begonnen, sondern den Militärdienst angetreten habe. Hätte er im Jahr 2020 mit dem Studium begonnen und dieses im Jahr 2021 für den Militärdienst unterbrochen, so wären die Abzüge ebenfalls diskussionslos anerkannt worden. Das führe zu einer groben, rechtsungleichen Behandlung von zwei, bezogen auf die zu beurteilende Steuerperiode, identischen Sachverhalten. Zudem komme stossend hinzu, dass bei einer zeitlich früheren Veranlagung noch gar nicht bekannt gewesen wäre, dass ihr



Sohn das Studium nicht im Jahr 2020 beginnen würde, womit die Abzüge ohne Weiteres akzeptiert worden wären.

Die Vorinstanz begründete den Einspracheentscheid damit, dass der Sohn der Rekurrenten im Jahr 2020 seine Ausbildung nicht fortgesetzt habe. Deshalb sei von vornherein ausgeschlossen, dass er sich am 31. Dezember 2019 in einer vorübergehenden Unterbrechung der Ausbildung aus objektiven und zweckgerichteten Gründen befunden habe.

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 der Erlernung 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.).

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 jedoch 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/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung).

c) Gemäss den Angaben der Rekurrenten schloss ihr Sohn die Mittelschule und damit seine schulische Ausbildung im Sommer 2019 ab. Anschliessend absolvierte er vom 18. August bis zum 29. November 2019 ein Praktikum an der Primarschule X. An den Wochenenden besuchte er zwischen dem 21. September und dem 10. November 2019 zusätzlich einen Schauspielkurs an der Zürcher Hochschule der Künste. Ein drittes Praktikum absolvierte er vom 6. Januar bis zum 2. Februar 2020 am Kantonsspital St. Gallen. Am Stichtag (31. Dezember 2019) ging der Sohn der Steuerpflichtigen demnach keiner Arbeitstätigkeit nach und befand sich auch nicht in Ausbildung. Es ist somit festzuhalten, dass die Voraussetzungen für den Kinderabzug für den Sohn der Rekurrenten nicht erfüllt sind, weil sich dieser am Stichtag nicht in einer schulischen beziehungsweise beruflichen Ausbildung befunden oder eine solche aus objektiven und zweckgerichteten Gründen unterbrochen hat. Entgegen den Ausführungen der Rekurrenten würde sich daran auch nichts ändern, wenn der Sohn der Rekurrenten anstelle des Militärdienstes das Studium im Herbst 2020 begonnen hätte.

d) Im Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die Voraussetzungen für den Kinderabzug auch dann nicht erfüllt wären, wenn sich der Sohn der Rekurrenten am Stichtag (31. Dezember 2019) in einem der besagten Praktika befunden hätte.



Zwar steht ein Kind auch dann noch in der beruflichen Ausbildung, wenn es den eigentlichen Ausbildungsgang zum Zeitpunkt des Stichtages vorübergehend unterbrochen hat. Der Unterbruch darf jedoch nicht grösseren Umfangs sein und sollte aus objektiven und zweckgerichteten 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). Der Sohn der Steuerpflichtigen wird im Herbst 2021 voraussichtlich ein Studium an der PHSG antreten, um Primarlehrer zu werden. Die Zulassung zum Bachelorstudium an der PHSG setzt einzig die gymnasiale Maturität voraus (Art. 12 Abs. 1 des Aufnahmereglements der Pädagogischen Hochschule St. Gallen vom 16. August 2007, im Internet abrufbar unter: www.phsg.ch/de/rechtsgrundlagen-der-paedagogischen-hochschule-stgallen). Auch wenn praktische Erfahrungen vor dem Beginn des Studiums durchaus nützlich sein können, werden solche für die Aufnahme des Bachelorstudiums nicht verlangt. Im Studienprogramm sind sodann auch verschiedene Praktika integriert. Die vom Sohn der Steuerpflichtigen absolvierten Praktika waren demnach keine Voraussetzungen, um mit dem Bachelorstudium an der PHSG beginnen zu können. Die Rekurrenten verkennen hier den Begriff "aus objektiven und zweckgerichteten Gründen". Damit ist nicht gemeint, dass ihr Kind in verschiedene Berufsfelder hineinschnuppern kann, um eine Studienwahl zu treffen. Stattdessen muss der Unterbruch dafür genutzt werden, eine Voraussetzung oder notwendige Ergänzung für die kommende Ausbildung zu erfüllen. Zusätzlich muss es sich um einen



vorübergehenden Unterbruch handeln. Es ist zudem fraglich, ob ein Unterbruch von zwei Jahren überhaupt je einen vorübergehenden darstellen kann; diese Frage kann indessen offengelassen werden.

4.- Gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. a VRP soll eine Verfügung die Tatsachen, die Vorschriften und die Gründe enthalten, auf die sie sich stützt. Aus einer mangelhaften Eröffnung können sich je nach Art des entstandenen Nachteils unterschiedliche Rechtsfolgen ergeben. Praxisgemäss können weniger schwerwiegende Eröffnungsfehler, wie etwa eine lediglich unklare oder unvollständige Begründung, im Rechtsmittelverfahren geheilt bzw. berichtigt werden, wenn die Rechtsmittelinstanz den Sachverhalt und die Rechtslage frei überprüfen kann, für die Betroffenen keine wesentlichen Nachteile entstehen und die Verletzung der betreffenden Formvorschrift keine schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs darstellt (Rizvi/Schindler/Cavelti, Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege [VRP], Praxiskommentar, 2020, Art. 24-26^{bis} N 8 f.).

Im Einspracheentscheid vom 22. Februar 2021 stellte die Vorinstanz fest, dass der Sohn der Steuerpflichtigen seine Ausbildung im Jahr 2020 nicht fortgesetzt habe. Deshalb sei von vornherein ausgeschlossen, dass er sich am 31. Dezember 2019 in einer vorübergehenden Unterbrechung der Ausbildung aus objektiven und zweckgerichteten Gründen befunden habe. Wie die Rekurrenten zu Recht vorbringen, war es vorliegend nicht ausschlaggebend, wann ihr Sohn mit dem Studium beginnen wird. Die Vorinstanz hätte die Einsprache gegen die Veranlagungsberechnung vom 22. Februar 2021 zu den Kantons- und Gemeindesteuern vielmehr abweisen müssen, weil sich der Sohn der Steuerpflichtigen am Stichtag (31. Dezember 2019) nicht in Ausbildung oder einem objektiven, zweckgerichteten und vorübergehenden Unterbruch der Ausbildung befunden hat. Die unvollständige Begründung im Einspracheentscheid vom 22. Februar 2021 kann jedoch im vorliegenden Rechtsmittelverfahren geheilt werden. Das Gericht kann den Sachverhalt und die Rechtslage frei überprüfen (vgl. Art. 46 Abs. 1 VRP), den Rekurrenten entstehen keine wesentlichen Nachteile und die Verletzung stellt keine schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs dar, zumal die Vorinstanz im Einspracheentscheid zumindest auf die einschlägigen rechtlichen Grundlagen hingewiesen und dabei das Stichtagsprinzip erläutert hat.



5.- Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen für den Kinderabzug und den Ausbildungskostenabzug für den Sohn der Rekurrenten nicht erfüllt sind, weil sich dieser am Stichtag (31. Dezember 2019) nicht in Ausbildung befunden hat oder diese aus objektiven und zweckgerichteten Gründen vorübergehend unterbrochen hat. Der Rekurs ist abzuweisen.

6.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens den Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 900.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist damit zu verrechnen.

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 900.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.