



Entscheid

16. Juli 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

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

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. C, geb. 1991, lebt bei seinen Eltern A und B (nachfolgend die Pflichtigen), die für seinen Unterhalt aufkommen. Ab August 2013 besuchte er eine Berufsmittelschule und nahm im August 2014 an der Zürcher Hochschule für D, den Bachelor-Studiengang in E in Angriff. In der Steuererklärung 2013 machten die Pflichtigen für C und drei weitere Kinder den Kinderabzug sowie den Versicherungsabzug geltend. Mit Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2013 und Einschätzungsentcheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 liess der Steuerkommissär diese Abzüge nur für die drei anderen Kinder, nicht aber für C zu. Dementsprechend veranlagte er die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 106'900.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 98'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'942'000.-.

B. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 27. Februar 2015 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 20./24. März 2015 beantragten die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht, dass ihnen für C der Kinderabzug von Fr. 6'500.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 9'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie der Versicherungsabzug von Fr. 700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 1'300.- (Staats- und Gemeindesteuern) zu gewähren sei. Eventuell sei anstelle des Kinderabzugs ein Unterstützungsabzug in gleicher Höhe anzuerkennen.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 22. April 2015 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. 213 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. 213 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. 212 Abs. 1 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. 158; 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).

Unter Ausbildung ist ein Lehrgang für die berufliche Erstausbildung wie beispielsweise eine Lehre oder ein Studium zu verstehen (KS Nr. 30 Ziff. 10.3, auch zum Folgenden). Die Ausbildung endet, wenn das Kind das dazugehörige Abschlussdiplom erworben hat und in der Lage ist, eine angemessene berufliche Tätigkeit auszuüben. Die Gewährung des Kinderabzugs bei einer Zweitausbildung ist möglich, wenn sachliche Gründe für die Aufnahme einer Zweitausbildung sprechen, um eine angemessene berufliche Tätigkeit ausüben zu können. Bei einem Unterbruch der beruflichen Ausbildung kann der Kinderabzug weiterhin geltend gemacht werden, wenn der Unterbruch nur vorübergehend ist, z.B. um die Militär, Zivil- oder Zivildienstpflicht zu erfüllen

oder um für die Ausbildung notwendige Prüfungen vorzubereiten. Auslandsaufenthalte, die nicht zur eigentlichen Berufsausbildung gehören und nur darauf ausgerichtet sind, die späteren Karrierechancen zu verbessern, gelten nicht als Erstausbildung. Dasselbe gilt für praktische Tätigkeiten, welche für die Ausbildung nicht zwingend sind (Bossard/Bosshard/Lüdin, S. 177 f.). Auch hier gilt das Stichtagsprinzip. Fällt ein solcher Unterbruch auf einen Stichtag, kann der Kinderabzug nicht beansprucht werden. Hat das Kind die Ausbildung vor dem Stichtag abgeschlossen, wird der Kinderabzug ebenfalls für das entsprechende Steuerjahr nicht mehr zugelassen. Bei einer Weiterbildung des volljährigen Kindes wird der Kinderabzug nicht gewährt (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 StG). Anders als das Bundesrecht sieht das zürcherische Steuergesetz einen Kinderabzug nur bis zum vollendeten 25. Altersjahr vor.

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, Fachhochschule, 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). Ein Kind steht auch dann noch in Ausbildung, wenn es den eigentlichen Ausbildungsgang vorübergehend unterbrochen hat. Als Gründe für einen Unterbruch werden jedoch nur anerkannt eine Abwesenheit für den Militär-, Zivil- oder Zivilschutzdienst, der Besuch einer mindestens halbtägigen Schule, welche als Ergänzung oder Vorbereitung zum gewählten Ausbildungsgang in Verbindung steht (z.B. Sprachschule), oder eine zielgerichtete und konsequente Prüfungsvorbereitung (Weisung Rz 11). 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 (StRK II, 26. September 2000, 2 ST.2000.209 = StE B 29.3 Nr. 17; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 213 N 39 DBG 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, 2010, 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. Beim Hochschulstudium tritt dieser Zeitpunkt mit dem Erwerb des Lizenziats ein (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 (wie beispielsweise in BGE 107 II 406: Maturität mit Entschluss Berufsfotograf

zu werden; die zweijährige Ausbildung war trotz bereits zweijähriger Tätigkeit als Fotoartikelverkäufer zu finanzieren). Zunehmend modulare Studiengänge mit Praktikafenstern, welche keine die Studienfortsetzung ermöglichende Ersparnisbildung anbieten, mögen zu vorübergehendem Ruhen, aber Wiederaufleben der Unterhaltspflicht bei nächsten Studienstapen im Rahmen des Ausbildungsplans führen (Breitschmid, Art. 277 N 12 ZGB). Abschluss der Ausbildung bedeutet im Regelfall Übernahme der Selbstverantwortung für das weitere (und lebenslange) Bemühen um Weiterbildung. Ob ein Ausbildungswechsel aus freiem Willen den Pflichtigen zumutbar sei, ist im Einzelfall zu prüfen (Breitschmid, Art. 277 N 13 ZGB).

Die Rücksichts- und Zusammenwirkungspflicht in Ausbildungs- und Unterhaltsbelangen setzt ein einigermaßen erspriessliches persönliches Verhältnis voraus. Schliesslich ist Unterhalt nur zumutbar, wenn er nutzbringend eingesetzt wird; mithin ist zu verlangen, dass sich das Kind für die beabsichtigte Ausbildung eignet und diese ernsthaft und zielstrebig vorantreibt. Dabei sind obligatorische oder doch faktisch unentbehrliche Praktika oder Sprachaufenthalte, Militärdienst und dergleichen zu berücksichtigen (Breitschmid, Art. 277 N 22 ZGB).

In wirtschaftlicher Hinsicht sind die relevanten Rahmenbedingungen von Pflichtigen und Berechtigten, namentlich die beiderseitigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse, einander gegenüberzustellen. Zu diesen Rahmenbedingungen zählen in erster Linie die beiderseitigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse (vgl. Breitschmid, Art. 277 N 15 ZGB). Es sind die Einkommen und Vermögen aller Beteiligten mitzubehalten, 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). Verfügen 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).

Bei alledem existieren weder Richtlinien noch Grenzwerte, um die Frage der wirtschaftlichen Zumutbarkeit der Leistungspflicht der Eltern bzw. der Kinder im Quantitativen zu beantworten. Vielmehr liegt es im Ermessen der Einschätzungs- bzw. der Steuerjustizbehörden, diese Frage zu entscheiden, wobei sie jedoch Recht und Billigkeit zu berücksichtigen haben (StRK I, 17. Juni 2010, 1 ST.2010.124 und 1 DB.2010.93).

2. a) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, dass C seine Lehre als F im Juli 2011 abgeschlossen und dann bis im August 2012 in diesem Beruf gearbeitet habe. Daraufhin habe er bis Ende 2012 eine Sprachschule in Australien besucht. Weil C seine Erstausbildung im Juli 2011 beendet habe, bestehe am Stichtag des 31. Dezember 2013 kein Anspruch mehr auf einen Kinderabzug.

b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs machen die Pflichtigen zunächst folgende Angaben zum Lebenslauf ihres Sohnes C:

- "- August 2010: Beginn viertes Lehrjahr bei G.
- März 2011: erster Versuch für BMS-Prüfung. Da sich C schwerpunktmässig auf die Lehrabschlussprüfung vorbereiten musste, hatte er keine Zeit, für die BMS-Prüfung zu lernen. Die Prüfung hat er nicht bestanden, weil vor allem in den Sprachfächern Mängel bestanden.
- Juli 2011: Lehrabschluss.
- August 2011: Beschäftigung bei G, lernen auf die BMS-Prüfung.
- März 2012: erfolgreiche BMS-Prüfung; Nachholbedarf bei Sprachen geortet.
- Oktober 2012: Abreise nach Australien; Besuch Sprachschule bis2012.
- März 2013: Rückreise von Australien.
- Juni 2013: Sprachschule in H.
- August 2013: Eintritt BMS.
- August 2014: Eintritt Fachhochschule.“

C lebe im Haushalt der Eltern und besuche heute das Vollzeitstudium. Sein Unterhalt werde vollumfänglich von den Eltern getragen. Die Zwischenzeit zwischen Lehrabschluss und Fachhochschule habe der Vorbereitung auf diese gedient; ein schnellerer Werdegang sei nicht möglich gewesen. Der von C angestrebte Beruf des E erfordere

eine Ausbildung an einer Fachhochschule. Diese wiederum setze eine abgeschlossene Berufsausbildung und eine Matura voraus. Daher handle es sich beim Studium nicht um eine Zweitausbildung.

3. a) Aufgrund der Akten rechtfertigt sich die Annahme, dass die Pflichtigen im Jahr 2013 tatsächlich für den Unterhalt ihres Sohnes C aufgekommen sind. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte darf auch davon ausgegangen werden, dass C auf die Unterstützung durch seine Eltern tatsächlich angewiesen war.

b) Bei dem von C angestrebten Bildungsgang zum E handelt es sich um eine Erstausbildung, die an einer Fachhochschule erworben wird. Daran ändert nichts, dass er im Juli 2011 eine Berufslehre als F abgeschlossen hat. Denn das Studium an einer Fachhochschule setzt im Regelfall eine abgeschlossene Berufslehre mit Berufsmaturität voraus. Inhaberinnen und Inhaber einer gymnasialen Maturität müssen entweder eine berufliche Praxis von mindestens 12 Monaten Dauer vorweisen oder das Studium mit einem Praktikum kombinieren.

c) Aufgrund des in der Beschwerde-/Rekursschrift skizzierten Lebenslaufs lässt sich nicht sagen, C habe die Ausbildung so lange unterbrochen, dass diese mit dem Lehrabschluss als F als abgeschlossen betrachtet werden müsste. Zunächst ist festzuhalten, dass der im März 2011 gescheiterte erste Versuch, in die Berufsmittelschule (BMS) – als Voraussetzung für das nachfolgende Fachhochschulstudium – einzutreten, nicht als Unterbruch betrachtet werden kann. Dass C sich nach dem Lehrabschluss erste Berufserfahrungen aneignete und sich zugleich auf die nächste Aufnahmeprüfung an die BMS im März 2012 vorbereitete, erscheint als sinnvolle Zwischenlösung und spricht keineswegs dafür, dass er das Ziel eines Fachhochschulstudiums aufgegeben hätte. Sodann erscheint es unangemessen, deswegen auf einen Unterbruch zu schliessen, weil C nicht schon im August 2012 in die BMS eingetreten ist, sondern erst ein Jahr später. Denn die zwischenzeitlich erworbenen vertieften Englischkenntnisse in Australien wie auch die Förderung der Französischkenntnisse dienen nicht nur dem erfolgreichen Bestehen der BMS, sondern sind auch für das Hochschulstudium von grossem Nutzen. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass den angehenden E im Studium Generale Kommunikationskompetenzen in Englisch

vermittelt werden. Am Stichtag des 31. Dezember 2013 besuchte C die BMS, die er in der ordentlichen Dauer eines Jahres abschloss.

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 2013 das steuerbare Einkommen von Fr. 106'900.- (um Fr. 6'500.- + Fr. 700.-) auf Fr. 99'700.- und bei den Staats- und Gemeindesteuern 2013 von Fr. 98'500.- (um Fr. 9'000.- + Fr. 1'300.-) auf Fr. 88'200.- zu ermässigen.

d) Abschliessend bleibt anzumerken, dass sich der vorliegende Sachverhalt insofern von früheren Entscheiden des Steuerrekursgerichts unterscheidet, als der Sohn der Pflichtigen bereits während der Berufslehre mit der ersten Aufnahmeprüfung an die BMS ein Fachhochschulstudium angestrebt und dieses Ziel in der Folge zwar nicht auf dem schnellstmöglichen Weg, aber doch zielgerichtet und ohne wesentlichen Unterbruch weiterverfolgt hat. Demgegenüber verhielt es sich in den Entscheiden 1 DB.2010.274 + 1. ST.2010.200 vom 6. Dezember 2010 sowie 2 DB.2011.294 + 2 ST.2011.380 vom 24. Juli 2012 so, dass die Aufnahme eines Fachhochschulstudiums jeweils erst rund zwei Jahre nach dem Lehrabschluss ins Auge gefasst wurde. Im Entscheid 2 DB.2012.288 + 2 ST.2012.325 vom 25. Februar 2013 absolvierte eine Maturandin zunächst während 3 ½ Jahren eine Bankausbildung und begann daraufhin eine – als Berufswechsel gewürdigte – Ausbildung zur Primarlehrerin.

4. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 99'700.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).

2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2013, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 88'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'942'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]