

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2023.47

Entscheid

9. Mai 2023

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Mara Kütük

In Sachen

A,
Steuergemeinde B,
vertreten durch C AG,

Rekurrentin,

gegen

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2020

hat sich ergeben:

A. D, geb. 19XX, begann ab September 2020 ein Bachelorstudium im Gesundheitswesen an der E in F. Ihre Mutter, A (nachfolgend die Pflichtige), unterstützte sie betreffend ihre Lebenshaltungskosten. In der Steuererklärung 2020 machte sie deshalb einen Unterstützungsabzug i.S.v. § 34 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) steuermindernd geltend.

Das Gemeindesteuernamt führte eine Untersuchung bezüglich des Unterstützungsabzugs durch. Darauf veranlagte die Steuerkommissarin die Pflichtige – unter Streichung des Unterstützungsabzugs – mit Entscheid vom 24. Mai 2022 für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 110'000.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 7'000.-.

Sie stellte sich dabei auf den Standpunkt, dass mit dem Abschluss der Berufslehre die Erstausbildung der Tochter der Pflichtigen grundsätzlich abgeschlossen sei. Aufgrund der langen Dauer zwischen der abgeschlossenen Berufslehre und dem Studium könne nicht von einer fortgesetzten Erstausbildung ausgegangen werden, weshalb die Voraussetzungen für einen Unterstützungsabzug nicht erfüllt seien.

B. Die hiergegen erhobene Einsprache vom 22. Juni 2022 wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 11. Januar 2023 ab.

C. Die Pflichtige erhob gegen den Einspracheentscheid am 9. Februar 2023 Rekurs mit dem Antrag, es seien ihr ein Unterstützungsabzug für ihre volljährige Tochter D für die Steuerperiode 2020 sowie der zusätzliche Abzug für Versicherungsprämien von Fr. 1'300.- zu gewähren, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des kantonalen Steueramtes. Das kantonale Steueramt beantragte in der Rekursantwort vom 3. März 2023 die Abweisung des Rechtsmittels und verwies betreffend die Begründung im Wesentlichen auf den Einspracheentscheid.

In ihrer freigestellten Vernehmlassung vom 3. April 2023 ergänzte die Pflichtige ihre Rechtsmitteleingabe und machte insbesondere geltend, es handle sich beim Studium im Gesundheitswesen an der E in F um eine Erweiterung oder Vertiefung der Erstausbildung der Tochter.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Pflichtige ihre Tochter im Jahr 2020 betreffend ihre Lebenshaltungskosten unterstützte. Zu klären ist hingegen, ob bei D im strittigen Steuerjahr aufgrund ihrer Ausbildung eine Erwerbsunfähigkeit oder beschränkte Erwerbsfähigkeit und mithin eine Unterstützungsbedürftigkeit vorlagen, welche die Pflichtige zum Unterstützungsabzug berechtigen würden.

a) Laut § 34 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden zur Steuerberechnung vom Reineinkommen für erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Personen, an deren Unterhalt der Steuerpflichtige mindestens in der Höhe des Abzuges beiträgt, als Unterstützungsbeitrag je Fr. 2'700.- (Staats und Gemeindesteuer) abgezogen. Massgeblich für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode (§ 34 Abs. 2 StG).

b) Grundvoraussetzung für die Gewährung des Unterstützungsabzugs ist immer die Unterstützungsbedürftigkeit der unterstützten Person. Eine Unterstützungsbedürftigkeit liegt dann vor, wenn die unterstützte Person aus objektiven Gründen, unabhängig von ihrem Willen längerfristig nicht in der Lage ist, ganz oder teilweise für ihren Lebensunterhalt aufzukommen und deshalb auf Hilfe von Drittpersonen angewiesen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 34 N 56 StG).

c) Vom allgemeinen Begriff der objektiven Unterstützungsbedürftigkeit ausgehend, muss die (vollständige oder teilweise) Erwerbslosigkeit in erster Linie durch körperliche oder geistige Gebrechen verursacht sein (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 34 N 60 ff. StG, auch zum Folgenden). Der Unterstützungsbedürftige ist mit Rücksicht auf seine physische oder psychische Gesundheit objektiv nicht, nicht mehr oder nicht mehr voll in der Lage, sich seinen Lebensunterhalt zu verdienen. Es können darüber hinaus aber auch weitere Gründe dazu führen, dass die unterstützte Person nicht erwerbsfähig ist (persönliche, wirtschaftliche Gründe [z.B. altersbedingte Arbeitslosigkeit, ungenügende Ausbildung, ungünstiges konjunkturelles Umfeld]). Entscheidend ist aber immer, dass es der unterstützten Person aus bestimmten, nicht durch sie direkt beeinflussbaren Gründen unmöglich ist, einer Arbeitstätigkeit nachzugehen oder trotz Arbeitstätigkeit ein ausreichendes Einkommen zu erzielen. Verzichtet die unterstützte Person hingegen freiwillig und ohne zwingenden Grund auf die Erzielung eines (genügenden) Einkommens, liegt keine Unterstützungsbedürftigkeit vor (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 34 N 57 StG).

2. Eine Erwerbsunfähigkeit kann auch vorliegen, wenn sich die unterstützte Person in der Ausbildung befindet. Die steuerrechtliche Lehre und Rechtsprechung knüpfen bei der Beurteilung der Möglichkeit des Kinderabzuges für eine (Zweit-) Ausbildung an die zivilrechtliche Praxis zu Art. 277 Abs. 2 ZGB an (VGr, 22. März 2013, SB.2012.00131 = ZStP 2014, 131). Nach Art. 277 Abs. 2 ZGB haben die Eltern, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für den Unterhalt des mündigen Kindes aufzukommen, bis es eine "angemessene Erstausbildung" ordentlich abgeschlossen hat.

Im Sinne einer gesamtrechtlichen und insbesondere auch steuerrechtlichen Harmonisierung ist beim Unterstützungsabzug auf denselben Begriff der Ausbildung, der auch beim Kinderabzug für volljährige Kinder zur Anwendung gelangt, abzustellen und die Dauer einer ausbildungsbedingten Erwerbsunfähigkeit in erster Linie auf die Erstausbildung zu beschränken (Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 191).

3. Wer freiwillig eine Zweitausbildung absolviert, zieht sich aufgrund subjektiver Präferenzen aus dem Erwerbsleben zurück. Dies schliesst den Unterstützungsabzug, welcher eine objektive Bedürftigkeit voraussetzt, grundsätzlich aus (vgl. BGr, 14. Oktober 2009, 2C_331/2009, E.2.2).

a) Die Unterstützungsbedürftigkeit kann jedoch ausnahmsweise bejaht werden, sofern es sich bei einer Zweitausbildung um eine Erweiterung oder Vertiefung der Erstausbildung handelt. Das Verwaltungsgericht hat dies in einem Entscheid vom 22. März 2013 festgehalten. In diesem Fall ging es von einer Erwerbsunfähigkeit i.S.v. § 34 Abs. 1 lit. b StG aus, die zu einem entsprechenden Unterstützungsabzug berechnete (vgl. VGr, 22. März 2013, SB.2012.00131; ZStP 2014, 127).

b) Ob der Anspruch auf angemessene Erstausbildung auch Zweit- und Zusatzausbildungen umfasst, hängt von den konkreten Umständen ab. Dabei muss erstens die Weiterbildung die Grundausbildung erweitern oder vertiefen und zweitens muss zwischen Erst- und Zweitausbildung ein Zusammenhang bestehen (VGr, 22. März 2013, SB.2012.00131 = ZStP 2014, 127). Die Zweitausbildung muss zudem ohne einen länger andauernden Unterbruch nach der Erstausbildung fortgesetzt und zielgerichtet absolviert werden (vgl. StRK I, 6. Dezember 2010, ST.2010.274).

c) Die Rekurrentin macht sinngemäss geltend, die Rechtsprechung, wonach es sich bei der Ausbildung um eine Erweiterung oder Vertiefung der Erstausbildung handeln müsse, gelte nur für den Kinderabzug, nicht jedoch für den Unterstützungsabzug. Diesem Einwand kann mit Blick auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung nicht gefolgt werden.

4. Da die Tochter der Pflichtigen nach Abschluss ihrer Erstausbildung zur Kauffrau aus freien Stücken ein Studium aufnahm, ist zu prüfen, ob eine Unterstützungsbedürftigkeit i.S.v. § 34 Abs. 1 lit. b StG vorliegt.

a) Die Tochter der Pflichtigen schloss im Jahr 2014 ihre Lehre als Kauffrau ab. Vom XX. Oktober 2014 bis zum XX. März 2015 war sie durch die G AG in einem Vollzeitpensum im Personalwesen für H tätig. Nach einem rund fünfmonatigen Sprachaufenthalt arbeitete sie vom XX. Dezember 2015 bis zum XX. Juni 2017 zu 100% als

Sachbearbeiterin in der Personaladministration bei der I AG. Sodann absolvierte sie die Berufsmaturität. Daran anschliessend war sie zunächst während rund drei Monaten in einem Teilzeitpensum im Personalwesen bei der J AG tätig. Danach war sie vom XX. November 2018 bis zum XX. September 2019 für die K AG - wieder im Bereich Human Resources - angestellt.

Im November und Dezember 2019 war D auf Reisen. Anfangs Januar 2020 besuchte sie für zwei Monate den Vorbereitungskurs für Primarlehrerinnen an der L. Nach abgebrochenem Studium war sie ab dem XX. Juni bis zum XX. August 2020 erneut bei der K AG im HR tätig. Im September 2020 begann sie schliesslich mit dem Bachelorstudium im Gesundheitswesen an der E in F, wobei sie parallel zum Studium noch in einem Pensum von 20-30% als Sachbearbeiterin bei der M GmbH arbeitete.

b) D verfügt seit dem Jahr 2014 über einen Berufsabschluss, der für die Ausübung eines bestimmten Berufs, nämlich desjenigen der Kauffrau, erforderlich ist. Aufgrund ihrer ersten Berufsausbildung ist sie grundsätzlich in der Lage, eine Erwerbstätigkeit auszuüben und ihren Lebensunterhalt selber zu bestreiten. Ausserdem verfügt sie über mehrjährige Berufserfahrung als Assistentin im Bereich Human Resources. Es kann somit nicht von einer ungenügenden Ausbildung ausgegangen werden, die eine objektive Bedürftigkeit zur Folge hat. D zog sich aufgrund subjektiver Präferenzen aus dem Erwerbsleben zurück, weshalb ein Unterstützungsabzug grundsätzlich ausgeschlossen ist.

c) Zu prüfen ist indessen, ob es sich bei der Zweitausbildung der Tochter der Pflichtigen um eine Erweiterung oder Vertiefung ihrer Erstausbildung zur Kauffrau handelte, welche die Pflichtige ausnahmsweise zur Geltendmachung des Unterstützungsabzuges berechnigte.

d) Seit dem Abschluss der Berufslehre von D im Jahr 2014 und dem Studienbeginn an der E im September 2020 ist eine zu lange Zeit verstrichen, um bei dieser Zweitausbildung noch auf eine fortgesetzte, d.h. nur einen vorübergehenden Unterbruch aufweisende Ausbildung schliessen zu können. Die Tochter der Pflichtigen war während mehrerer Jahre erwerbstätig und finanziell selbständig, bevor sie die fragliche Ausbildung begann. Aufgrund des mehr als fünfjährigen Unterbruchs sowie in Anbetracht dessen, dass die Zweitausbildung von der Tochter nicht zielgerichtet absol-

viert wurde, kann insgesamt nicht mehr von einer Erweiterung oder Vertiefung der Erstausbildung ausgegangen werden. Es gelingt der Pflichtigen nicht, den Nachweis zu erbringen, dass das Studium im Gesundheitswesen eine Erweiterung oder Vertiefung der Erstausbildung ihrer Tochter darstellt.

5. Damit kommt auch der Versicherungsabzug nicht in Betracht (§ 31 Abs. 1 lit. g StG).

6. Im Ergebnis hat die Vorinstanz den Abzug daher zu Recht verweigert, weshalb der Rekurs abzuweisen ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]