

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00131 vom 9. November 2012**

ZH Verwaltungsgericht, 2012-11-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2012.00131](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00131)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00131 du 9 novembre 2012

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00131 del 9 novembre 2012

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2009 | Unterstützungsabzug für in Ausbildung stehenden volljährigen Sohn Als erste Voraussetzung muss die unterstützte Person erwerbsunfähig oder beschränkt erwerbsfähig sein. Eine Erwerbsunfähigkeit oder beschränkte Erwerbsfähigkeit kann auch vorliegen, wenn sich die unterstützungsbedürftige volljährige Person in der Ausbildung befindet. Zweitens muss die unterstützte Person der Unterstützung bedürfen. Schliesslich muss die Unterstützung des Steuerpflichtigen in der Steuerperiode mindestens der Höhe des Abzugs im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. b StG entsprechen (E. 2.1). 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 Ausbildung" ordentlicherweise abgeschlossen hat. Eine Unterhaltspflicht der Eltern nach Art. 277 Abs. 2 ZGB besteht lediglich für eine berufliche Ausbildung (Erst- bzw. Grundausbildung); Weiterbildungen, Zweit- oder Zusatzausbildungen fallen grundsätzlich nicht darunter, auch wenn sie als nützlich angesehen werden können. Ob der Anspruch auf angemessene Ausbildung auch Zweit- und Zusatzausbildungen umfasst, hängt von den konkreten Umständen ab, insbesondere von den getroffenen Absprachen, der Zumutbarkeit und vom tatsächlichen Ausbildungsgang. Dabei muss erstens die Weiterbildung die Grundausbildung erweitern oder vertiefen oder diese zwingend oder alternativ voraussetzen und zweitens muss zwischen Erst- und Zweitausbildung ein Zusammenhang bestehen. Dieser Zusammenhang ist umso weniger anzunehmen, je später das Kind nach der Mündigkeit die Grundausbildung abschliesst oder die Zweitausbildung ins Auge fasst. Daran anknüpfend wird in der steuerrechtlichen Lehre die Auffassung vertreten, dass der Kinderabzug für ein volljähriges Kind in Zweitausbildung möglich ist, sofern eine gewisse Kontinuität im Sinn einer Erweiterung oder Vertiefung zur bestehenden Ausbildung festzustellen ist oder eine Erstausbildung für die Zweitausbildung vorausgesetzt war (E. 3.2.1). Im vorliegenden Fall setzte Zweitausbildung bzw. Weiterbildung an der Hochschule für Technik, Rapperswil, die vom Sohn absolvierten Ausbildungen sowie seine Arbeitserfahrung voraus und kann zudem auch als eine Erweiterung oder Vertiefung der Ausbildung gesehen werden. Ausserdem ist davon auszugehen, dass es sich beim Studium um die Verwirklichung eines vor Mündigkeit angelegten Lebensplans handelt (E. 3.2.2). Auch die weiteren Voraussetzungen für den Unterstützungsabzug sind erfüllt (E. 3.3). Gutheissung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2012.00131 Urteil der Einzelrichterin vom 22. März 2013 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiberin Silvia Hunziker. In Sachen 1. A,

2. B, Beschwerdeführende, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2009, hat sich ergeben: I. A und B unterstützten ihren Sohn C, der 2009 Landwirtschaftsarchitektur studierte, bei der Finanzierung seines Lebensunterhalts. Aus diesem Grund machten sie in der Steuererklärung 2009 einen Unterstützungsabzug im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) steuermindernd geltend. Mit Entscheid vom 19. Oktober 2011 wurden A und B für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... eingeschätzt. Dabei stellte sich das kantonale Steueramt auf den Standpunkt, dass der Sohn selbst in der Lage sei, für seinen Lebensunterhalt aufzukommen, da er im Jahr 2001 erfolgreich eine Lehre als Landschaftsgärtner abgeschlossen habe. Am 25. November 2011 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. II. Das Steuerrekursgericht wies den dagegen erhobenen Rekurs am 24. Juli 2012 ab. III. Mit Eingabe vom 30. August 2012 erhoben die Pflichtigen "Beschwerde" an das Verwaltungsgericht mit den Anträgen, den Unterstützungsabzug zu gewähren und Ihnen aufzuzeigen, welche Kosten Ihnen im Falle eines Unterliegens auferlegt werden könnten. Mit Schreiben vom 3. September 2012 erteilte das Verwaltungsgericht Auskunft über die Grundsätze der Bemessung und der Auferlegung der Gerichtsgebühren und setzte den Pflichtigen eine Frist bis 17. September 2012, um schriftlich zu erklären, ob sie Beschwerde erheben wollen oder nicht. Mit Stellungnahme vom 14. September 2012 (Poststempel 17. September 2012) bestätigten die Pflichtigen ihren Beschwerdewillen. Während die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Mit der Beschwerde können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Steuerrekursgerichts zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer

Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548).

## **E. 2.1**

Gemäss § 34 Abs. 1 lit. b StG (in der Fassung vom 25. April 2005) werden für die Steuerberechnung vom Reineinkommen als Unterstützungsabzug je Fr. 2'500.- abgezogen für erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbstätige Personen, an deren Unterhalt der Steuerpflichtige mindestens in der Höhe des Abzugs beiträgt. Kann der Steuerpflichtige für eine unterstützungsbedürftige Person einen Abzug gemäss § 34 Abs. 1 StG geltend machen, erhöhen sich die in § 31 Abs. 1 lit. g StG erwähnten Abzüge (u.a. Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens- und Krankenversicherung) um Fr. 1'200.-.

### **E. 2.1.1**

Als erste Voraussetzung muss die unterstützte Person erwerbsunfähig oder beschränkt erwerbsfähig sein. Es muss ihr also aus bestimmten, nicht durch sie direkt beeinflussbaren Gründen unmöglich sein, einer Arbeitstätigkeit nachzugehen oder trotz Arbeitstätigkeit ein ausreichendes Einkommen zu erzielen (vgl. Ivo P. Baumgartner in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 35 DBG N. 23 ff.). Als Gründe für die Erwerbsunfähigkeit oder beschränkte Erwerbsfähigkeit kommen in erster Linie körperliche oder geistige Gebrechen in Betracht (Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 20. September 2000, Zürcher Steuerbuch Nr. 20/001 [Weisung] Ziff. 29). Die fehlende Fähigkeit, Arbeitseinkommen zu erzielen, kann auch in persönlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten begründet sein, wie etwa in einer altersbedingten Arbeitslosigkeit (vgl. Weisung Rz. 30 Satz 2), einer ungenügenden Ausbildung oder einem ungünstigen konjunkturellen Umfeld (RB 2003 Nr. 87; Baumgartner, Art. 35 DBG N. 23b). Eine Erwerbsunfähigkeit oder beschränkte Erwerbsfähigkeit kann auch vorliegen, wenn sich die unterstützungsbedürftige volljährige Person in der Ausbildung befindet. Die (Erst-)Ausbildung gilt dann als abgeschlossen, wenn ein Abschluss erlangt wird, der für die Ausübung eines bestimmten Berufs erforderlich ist und somit die Aufnahme einer angemessenen beruflichen Tätigkeit erlaubt (vgl. BGE 107 II 465 E. 5). 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, die als Ergänzung oder Vorbereitung zum gewählten Ausbildungsgang in Verbindung steht, oder eine zielgerichtete und konsequente Prüfungsvorbereitung (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 34 N. 33).

### **E. 2.1.2**

Sinn und Zweck des Abzugs verlangen sodann, dass die unterstützte Person der Unterstützung bedarf. Die finanziellen Verhältnisse der unterstützten Person müssen also derart sein, dass diese zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts auf eine Unterstützung angewiesen ist. Die Unterstützungsbedürftigkeit muss nachhaltig und nicht nur vorübergehender Natur sein (vgl. Weisung Rz. 31). Unterstützungsbedürftigkeit ist dann anzunehmen, wenn ein amtlicher Bedürftigkeitsnachweis vorliegt oder die

Unterstützungsleistung durch Mitwirkung einer richterlichen oder administrativen Behörde festgelegt worden ist (Weisung Rz. 32). Bei der nach objektiven Kriterien vorzunehmenden Beurteilung der finanziellen Verhältnisse der unterstützten Person sind deren sämtliche Einkommensquellen sowie gegebenenfalls auch deren Vermögen einzubeziehen (vgl. Baumgartner, Art. 35 DBG N. 25b mit Hinweisen). Dabei erscheint es auch als sachgerecht, die Bedürftigkeit mit Hilfe leicht feststellbarer Kriterien, etwa durch bestimmte Einkommens- bzw. Vermögensobergrenzen, pauschal und schematisch festzulegen ( Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 35 N. 6 9 ). So gilt nach der zürcherischen Verwaltungspraxis eine allein stehende Person mit Wohnsitz in der Schweiz als bedürftig, wenn das steuerbare Einkommen weniger als Fr. 13'000.- und das steuerbare Vermögen weniger als Fr. 46'000.- beträgt (Weisung Rz. 33). Werden diese Werte überschritten, ist jedoch eine Unterstützung wegen hoher Kosten für Wohnung, Pflege oder ärztlicher Betreuung geboten, so ist die Bedürftigkeit als dennoch gegeben zu betrachten (Weisung Rz. 34).

### **E. 2.1.3**

Schliesslich muss die Unterstützung des Steuerpflichtigen in der Steuerperiode mindestens der Höhe des Abzugs im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. b StG entsprechen (Weisung Ziff. 36). Die Unterstützung kann nicht nur in Form von Geld, sondern auch in Sach- oder Dienstleistungen erfolgen, wie namentlich durch Gewährung von Kost und Logis (Weisung Ziff. 35).

### **E. 2.2**

Die Weisung richtet sich als Verwaltungsverordnung an die der erlassenden Behörde untergeordneten Behörden. Für den Steuerpflichtigen ist sie grundsätzlich unverbindlich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 265 StG N. 18 ff.).

### **E. 2.3**

Als steuermindernde Tatsachen sind Abzüge vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, welcher die Beweislast für deren Vorhandensein trägt (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 48 und S. 110). Der Steuerpflichtige hat diese Tatsachen – spätestens im Rekursverfahren – rechtsgenügend darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35; RB 1980 Nr. 69; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 147 StG N. 53 ff. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlauben (RB 1992 Nr. 32). Ist seine Sachdarstellung unvollständig, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Eine solche Darstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden, da dieses einzig die Richtigkeit eines hinreichend behaupteten Sachverhalts zu erforschen erlaubt. Anders verhält es sich bloss dort, wo es um komplexe rechtliche oder sachverhaltsbezogene Fragen im Zusammenhang mit steuermindernden Tatsachen hinsichtlich eines rechtsunkundigen, mitwirkungswilligen Steuerpflichtigen geht. In einem solchen Fall darf ihm nicht die alleinige Verantwortung für die Beschaffung von Entlastungsmaterial überbunden werden, sondern die fachkundige Steuerbehörde muss ihm aufzeigen, welche Unterlagen zur Sachverhaltsfeststellung noch erforderlich sind (BGr, 16. Dezember 2008, 2C\_566/2008, E. 3.2).

### **E. 3.1**

Der Sohn der Pflichtigen absolvierte zwischen 1998 und 2001 eine Landschaftsgärtnerlehre. Nach Abschluss der Lehre arbeitete er ein Jahr als Fachkraft. Anschliessend hielt er sich drei Monate in Australien auf und trat nach seiner Rückkehr den Zivildienst an. 2003 arbeitete er auf "Abruf mit Stundenlohn" als Sanitär, während er gleichzeitig einen Vorbereitungskurs zur Aufnahme an die KME besuchte. Im Anschluss daran war er wiederum im Zivildienst, bevor er die kantonale Maturitätsschule für Erwachsene (KME) absolvierte. Danach belegte er den Lehrgang "Bachelor of Science in Landscapearchitecture".

### **E. 3.2**

Unbestritten ist, dass der Sohn der Pflichtigen am massgeblichen Stichtag, 31. Dezember 2009, an der Hochschule studierte. Strittig ist jedoch, ob infolge dieser (Erst- bzw. Zweit-) Ausbildung auch eine Erwerbsunfähigkeit bzw. beschränkte Erwerbsfähigkeit, d.h. eine objektive Bedürftigkeit, vorliegt.

#### **E. 3.2.1**

Die steuerrechtliche Lehre und Rechtsprechung knüpfen bei der Beurteilung der Möglichkeit des Kinderabzugs für eine (Zweit-) Ausbildung an die zivilrechtliche Praxis zu Art. 277 Abs. 2 des Zivilgesetzbuchs (ZGB) an. Das Steuergesetz des Kantons Zürich begrenzt den Kinderabzug jedoch auf das Erreichen des 25. Lebensjahrs des unterstützungsbedürftigen Kinds (§ 34 Abs. 1 lit. a StG; vgl. Steuerrekurskommission ZH, 11. Januar 2010, StE 2010 B 29.3 Nr. 36). Daher kommt im vorliegenden Fall nur noch der Unterstütsungsabzug nach § 34 Abs. 1 lit. b StG in Betracht. Da die Unterstütsungspflicht der Eltern nach Art. 277 Abs. 2 ZGB allerdings nicht an eine Alterslimite gebunden ist und somit unter besonderen Umständen auch über das 25. Altersjahr hinaus dauern kann, rechtfertigt es sich, für die Beurteilung der Möglichkeit des Unterstütsungsabzugs für ein über 25-jähriges "Kind" in Ausbildung dieselben Kriterien wie für den Kinderabzug anzuwenden. 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 Ausbildung" ordentlicherweise abgeschlossen hat. Darunter ist "eine Ausbildung zu verstehen, die es dem Kind im Rahmen seiner Fähigkeiten und Neigungen erlaubt, seinen Lebensunterhalt zu verdienen und wirtschaftlich selbständig zu werden" (BGE 115 II 123 E. 4b; vgl. auch BGE 107 II 465). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss die Ausbildung einem – zumindest in den Grundzügen – bereits vor der Mündigkeit angelegten Lebensplan entsprechen (BGE 127 I 202 E. 3e mit Hinweis auf BGE 118 II 97 E. 4a). Die Ausbildung muss es dem Kind erlauben, seine vollen Fähigkeiten zum Erlangen der finanziellen Unabhängigkeit zu nutzen (BGE 107 II 465). Keine angemessene Ausbildung liegt vor, wenn sich das Kind bei Eintritt der Mündigkeit noch in einem bestimmten Ausbildungsgang befindet oder wenn es vor diesem Zeitpunkt nur eine Ausbildung allgemeiner oder berufsvorbildender Art genossen hat (z.B. Maturität, BGr ,

#### **E. 3.2.2**

Wie die Vorinstanzen zu Recht festgestellt haben, hat der Sohn der Pflichtigen mit dem Lehrabschluss als Landschaftsgärtner im Jahr 2001 seine (erste) Berufsausbildung abgeschlossen. Damit verfügte er über einen Berufsabschluss, der für die Ausübung eines bestimmten Berufs, nämlich denjenigen des Landschaftsgärtners, erforderlich ist. Aufgrund seiner ersten Berufsausbildung war er daher grundsätzlich in der Lage, eine

Erwerbstätigkeit auszuüben und seinen Lebensunterhalt selber zu bestreiten. Die Ausbildung zum Landschaftsgärtner ist eine in sich geschlossene Ausbildung, welche nicht auf eine Fortsetzung ausgerichtet ist, d.h. sie ist keine Erst- oder Grundausbildung, die vorbereitenden Charakter hat und an welche sich eine weitere Berufsausbildung anschliesst, wie bei der Maturität, die in der Regel zu einer Weiterbildung überleitet. Weiter stellt sich die Frage, ob das Studium als Zweitausbildung bzw. Weiterbildung die se berufliche Erstausbildung erweitert, vertieft oder die Erstausbildung zwingend oder alternativ voraussetzt (vgl. vorn E. 3.2.1). Die prüfungsfreie Zulassung zum Fachhochschulstudium "Bachelor of Science in Landscapearchitecture" an der Hochschule setzt nach Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Fachhochschulen vom 6. Oktober 1995 (Fachhochschulgesetz, FHSZ) entweder (lit. a) eine Berufsmaturität in Verbindung mit einer beruflichen Grundausbildung in einem der Studienrichtung verwandten Beruf oder (lit. b) eine eidgenössische oder eidgenössisch anerkannte Maturität und eine mindestens einjährige Arbeitswelterfahrung, die berufspraktische und berufstheoretische Kenntnisse in einem der Studienrichtung verwandten Beruf vermittelt hat, voraus (vgl. auch Verordnung des WBF über die Zulassung zu Fachhochschulstudien vom 2. September 2005, SR 414.715). Zusätzlich empfiehlt die Hochschule auf ihrer Homepage für den Lehrgang "Bachelor of Science in Landscapearchitecture", sich vor Studienbeginn die erforderlichen Pflanzen- und Englischkenntnisse anzueignen. Vorliegend hat der Sohn der Pflichtigen nach der beruflichen Grundausbildung als Landschaftsgärtner, d.h. einem der Studienrichtung verwandten Beruf, anstelle einer Berufsmatur – die gemäss Art. 2 und 4 der eidgenössischen Verordnung über die Berufsmaturität (SR 412.103.1) auch nach einer bereits abgeschlossenen Berufslehre erworben werden kann – die KME absolviert. Laut Ausführungen der Pflichtigen habe man ihrem Sohn die Berufsmittelschule im Lehrbetrieb nicht ermöglicht oder nicht ermöglichen können, offenbar weil man ihn als Arbeitskraft benötigte. Als Inhaber einer eidgenössisch anerkannten Maturität musste der Sohn für die Zulassung zum Studium jedoch zusätzlich eine mindestens einjährige Arbeitswelterfahrung nachweisen. Sodann erwarb er in Australien die für das Studium erforderlichen Englischkenntnisse. Die Zweitausbildung bzw. Weiterbildung an der Hochschule setzte also die vom Sohn absolvierten Ausbildungen sowie seine Arbeitserfahrung voraus und kann zudem auch als eine Erweiterung oder Vertiefung der Ausbildung zum Landschaftsgärtner gesehen werden. Es bleibt zu prüfen, ob es sich beim Landschaftsarchitekturstudium um die Verwirklichung eines vor Mündigkeit angelegten Lebensplans handelt. Der Nachweis des Vorliegens eines einheitlichen Ausbildungskonzepts ist schwer zu erbringen, da es sich dabei um eine innere Tatsache handelt. Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, kann nur anhand sichtbare r , objektive r Kriterien festgestellt werden, ob eine Ausbildung von der Lehre bis zum Studium an der Hochschule als Einheit zu betrachten ist, wobei es massgeblich darauf ankomm t , ob die Ausbildung ohne nennenswerte Unterbrechungen durchlaufen wird und dass zwischen Lehre und Studium ein enger Zusammenhang besteh t . Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sprengt jedoch der Unterbruch zwischen Lehre und KME den Rahmen eines "Zwischenjahrs" von einem halben bis maximal einem Jahr angesichts der besonderen Umstände nicht. Denn – wie erwähnt – war dem Sohn eine BMS verwehrt, ein Landschaftsarchitekturstudium mit einer eidgenössischen Maturität setzt aber eine mindestens einjährige Arbeitswelterfahrung, die berufspraktische und berufstheoretische Kenntnisse in einem der Studienrichtung verwandten Beruf vermittelt, sowie Englischkenntnisse voraus. Dass der Sohn vor und nach seinen Zivildiensteinsätzen

aushilfsweise arbeitete, um zu seinem Lebensunterhalt beizutragen, darf ihm nicht zum Nachteil gereichen, zumal laut Ausführungen der Pflichtigen das Finden einer Zivildienststelle und damit auch die zeitliche Koordination mit der beabsichtigten Ausbildung schwierig war. Somit ist davon auszugehen, dass es sich beim Landschaftsarchitekturstudium um die Verwirklichung eines vor Mündigkeit begonnenen beruflichen Lebensplans handelt, wie die Pflichtigen bereits in ihrer Einsprache sowie in ihrem Rekurs geltend machten, dass ihr Sohn "die Erwachsenenmatur und die Hochschule als Ziel seiner Ausbildung (Landschaftsarchitektur)" gehabt und die Berufsberatung ihm diesen Weg empfohlen habe, weil "praktische Erfahrung ein Vorteil" sei.

### **E. 3.3**

Auch die weiteren Voraussetzungen für den Unterstützungsabzug sind erfüllt: Laut Telefonnotiz des Steuerrekursgerichts vom 24. Juli 2012 hatte der Sohn der Pflichtigen im Jahr 2009 ein steuerbares Einkommen von Fr. ... . Somit ist er nach den Zürcher Ansätzen als unterstützungsbedürftig einzustufen. Dass die Pflichtigen mindestens in der Höhe des Abzugs von Fr. 2'500.- an den Unterhalt ihres Sohns beigetragen haben, ist nicht bestritten und in Anbetracht der Umstände (geringes Erwerbseinkommen des Sohns, Inanspruchnahme des "Hotels Mama" während des Studiums) nicht anzuzweifeln. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen und sind den Pflichtigen der Unterstützungsabzug nach § 34 Abs. 1 lit. b StG sowie die damit zusammenhängende Erhöhung des Versicherungsabzugs nach § 31 Abs. 1 lit. g StG zu gewähren. 4. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Verfahrens vor Steuerrekursgericht und die Gerichtskosten vor Verwaltungsgericht dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG).

### **E. 8**

Dezember 2006, 5C.249/2006 [Handelsmittelschule, einjähriges Praktikum und kaufmännische Berufsmatura]; BGE 107 II 406). Eine Unterhaltspflicht der Eltern nach Art. 277 Abs. 2 ZGB besteht lediglich für eine berufliche Ausbildung (Erst- bzw. Grundausbildung); Weiterbildungen, Zweit- oder Zusatzausbildungen fallen grundsätzlich nicht darunter, auch wenn sie als nützlich angesehen werden können (BGE 118 II 97). Ob der Anspruch auf angemessene Ausbildung auch Zweit- und Zusatzausbildungen umfasst, hängt von den konkreten Umständen ab, insbesondere von den getroffenen Absprachen, der Zumutbarkeit und vom tatsächlichen Ausbildungsgang (Peter Breitschmid, Basler Kommentar, 4. A., Basel 2012, Art. 277 ZGB N. 12; ZR 111/2012 Nr. 71 [Bachelorstudium nach kaufmännischer Lehre bei Grossbank: Anspruch verneint]; BGr, 3. September 2007, 5A\_266/2007 [Ingenieurstudium nach vierjähriger Lehre als Polymechaniker und Berufsmaturität: Anspruch bejaht]; BGE 117 II 372 [Diplom nach Lizentiat: Anspruch verneint]; BGE 115 II 123 [Zusatzschulung und neue Berufslehre nach abgeschlossener Ausbildung zum Autoservicemann: Anspruch verneint]; BGE 107 II 465 [Hotelfachschule nach kaufmännischer Lehre: Anspruch bejaht]; BGr, 30. November 1990, zitiert bei: Breitschmid, Art. 277 ZGB N.

### **E. 12**

[Studium der Heilpädagogik nach Erlangung des Primarlehrerpatents: Anspruch verneint]; VGr BE, 20. März 2008, NStP 62 2008 [Musikstudium nach Lehrabschluss und Berufsmaturität: Anspruch bejaht]). Dabei muss erstens die Weiterbildung die Grundausbildung erweitern oder vertiefen oder diese zwingend oder alternativ voraussetzen

und zweitens muss zwischen Erst- und Zweitausbildung ein Zusammenhang bestehen. Dieser Zusammenhang ist umso weniger anzunehmen, je später das Kind nach der Mündigkeit die Grundausbildung abschliesst oder die Zweitausbildung ins Auge fasst (Cyril Hegnauer, Berner Kommentar, Art. 270–295 ZGB, Bern 1997, Art. 2 77 N. 72 ff. mit Beispielen). Denn, ist das Kind bereits erwerbstätig, so gilt die Vermutung, dass eine allfällige Ausbildung eine selbst zu finanzierende Weiterbildung bzw. einen Berufswechsel darstellt (Breitschmid, Art. 277 ZGB N. 12; BGE 115 II 123: Zusatzschulung und neue Berufslehre nach abgeschlossener Ausbildung zum Autoservicemann). Daran anknüpfend wird in der steuerrechtlichen Lehre die Auffassung vertreten, dass der Kinderabzug für ein volljähriges Kind in Zweitausbildung möglich ist, sofern eine gewisse Kontinuität im Sinn einer Erweiterung oder Vertiefung zur bestehenden Ausbildung festzustellen ist oder eine Erstausbildung für die Zweitausbildung vorausgesetzt war (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 34 StG N. 33; Baumgartner, Art. 35 DBG N. 8c). Nach Locher schliesslich handelt es sich bei der Finanzierung einer Zweitausbildung durch die Eltern aus freien Stücken um eine gewöhnliche Einkommensverwendung. Lediglich wenn die Weiterbildung zur zwingenden Vertiefung der Grundausbildung diene oder vorausgesetzt werde, dauere die Unterhaltspflicht und damit die "berufliche Ausbildung" an (Locher, Art. 35 DBG N. 33). Die Frage, ob der Kinderabzug eine Zweitausbildung umfasst, wurde in der Rechtsprechung der Kantone mehrfach behandelt. So liess die Berner Steuerrekurskommission den Kinderabzug – trotz dreijährigem Unterbruch zwischen der Erstausbildung und der Zweitausbildung – zu, da es sich bei der Zweitausbildung um eine Fachhochschule handelte, welche eine Grundausbildung, nämlich eine abgeschlossene Berufslehre und eine mindestens einjährige Berufspraxis, voraussetzte (Steuerrekurskommission BE, 16. Oktober 2001, StE 2002 B 29.3 Nr. 19). Im Kanton Schwyz wird eine Zweitausbildung steuerrechtlich berücksichtigt, wenn sie innerhalb von zwölf Monaten nach Beendigung der Erstausbildung begonnen worden ist und die zu unterstützende Person im Zwischenjahr keinen namhaften Verdienst durch die Ausübung des Erstberufs erzielt hat (vgl. Entscheid der kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer, 23. August 2012, StKE 121/2011; 122/2011; 123/2011). Nach Ansicht der Steuerrekurskommission Zürich hängt die Beantwortung der Frage, ob die "angemessene Ausbildung" eine Zweitausbildung – nach Abschluss einer Berufslehre oder Berufsschule vor Mündigkeit – umfasst, von den bei Eintritt der Mündigkeit erkennbaren Fähigkeiten und Neigungen des Kindes, den Verhältnissen der Eltern sowie allfälligen Abreden der Beteiligten ab. Dabei müsse die Weiterbildung die Grundausbildung erweitern oder vertiefen oder diese zwingend oder alternativ voraussetzen (Steuer-Rekurskommission II Zürich, 26. September 2000, StE 2001 B 29.3 Nr. 17).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.