

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00031 vom 2. Oktober 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-10-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00031

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00031 du 2 octobre 2013

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00031 del 2 ottobre 2013

Regeste

Direkte Bundessteuer 2011 | Kinderabzug; Zweitausbildung Der Kinderabzug setzt bei volljährigen Kindern voraus, dass sie auf Unterstützungsleistungen der Eltern angewiesen sind, sich in der beruflichen Ausbildung befinden und der Unterhalt zur Hauptsache durch die Eltern bestritten wird (E. 2.1). Diese Voraussetzungen sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (E. 2.2). Bezüglich der Ausbildung knüpft das Steuerrecht an die Praxis zu Art. 277 Abs. 2 ZGB an, wonach die Eltern für den Unterhalt des Kindes aufzukommen haben, bis es eine angemessene Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen hat. Der Kinderabzug ist daher grundsätzlich nur bei der beruflichen Erstausbildung möglich; bei einer Zweitausbildung wird ein sachlicher Zusammenhang i.S. einer Erweiterung oder Vertiefung der Erstausbildung verlangt (E. 3.2). Im vorliegenden Fall hat die Tochter der Pflichtigen nach ihrer Maturität eine Bankausbildung abgeschlossen. Das nunmehr aufgenommene Studium an der pädagogischen Hochschule steht in keinem Zusammenhang zu dieser Ausbildung und kann deshalb nicht mehr als Erstausbildung betrachtet werden (E. 3.3). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2013.00031 Urteil der Einzelrichterin vom 2. Oktober 2013 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiber Martin Businger. In Sachen 1. A, 2. B, Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2011, hat sich ergeben: I. A und B machten in ihrer Steuererklärung 2011 für ihre beiden Töchter C (geb. 1987) und D (geb. 1988) je einen Kinderabzug und einen zusätzlichen Abzug für Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien steuermindernd geltend. Mit Entscheid vom 21. September 2012 wurden A und B für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. Dabei verwehrte ihnen das kantonale Steueramt den Kinderabzug sowie den zusätzlichen Abzug für Versicherungsprämien für ihre Tochter D. Am 22. Oktober 2012 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. II. Das Steuerrekursgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde am 25. Februar 2013 ab. III. Mit Beschwerde vom 20. März 2013 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, ihnen den Abzug für Versicherungsprämien und den Kinderabzug für ihre Tochter D gemäss ihrer Steuererklärung 2011 zu gewähren. Während die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen. Die Einzelrichterin erwägt: 1. Mit der B eschwerde an das Verwaltungsgericht in Bundessteuersachen können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder

Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot, weshalb für das Verwaltungsgericht die gleiche Aktenlage massgebend ist wie für das Steuerrekursgericht (vgl. VGr, 25. August 2010, SB.2010.0005)

E. 2.1

Gemäss Art. 213 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) setzt die Gewährung des Kinderabzugs (und daran anknüpfend des zusätzlichen Versicherungsabzugs im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG) bei volljährigen Kindern voraus, dass diese in der beruflichen Ausbildung stehen und ihr Unterhalt zur Hauptsache durch den Steuerpflichtigen bestritten wird. Ob ein Anspruch auf den Kinderabzug besteht, beurteilt sich nach Massgabe der Verhältnisse am Ende der Steuerperiode (Art. 213 Abs. 2 DBG).

E. 2.1.1

Voraussetzung für den Kinderabzug ist erstens, dass das mündige (sich in Ausbildung befindende) Kind auf die Unterstützungsleistungen der Eltern angewiesen ist (vgl. BGr, 14. Juni 2011, 2C_357/2010, E. 2.1; BGr, 30. Januar 2004, 2A.323/2003, E. 4.2; BGr, 29. Mai 2002, 2A.536/2001, E. 3.2.1; BGE 94 I 231 E. 1). Dies ist nicht der Fall, wenn das volljährige Kind trotz seiner Ausbildung in der Lage ist, seinen Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber zu bestreiten. Dabei sind auch die Vermögensverhältnisse des Kindes zu berücksichtigen, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 213 N. 37 ff.).

E. 2.1.2

Für volljährige Kinder wird zweitens ein Kinderabzug nur gewährt, wenn sich das Kind noch in der beruflichen Ausbildung befindet. Unter beruflicher Ausbildung ist nicht nur eine Berufslehre oder ein Studium zu verstehen. Vielmehr gilt als berufliche Ausbildung jeder Ausbildungsgang, welcher mittelbar (Mittelschule usw.) oder unmittelbar (Berufsschule, Berufslehre, Fachhochschule, Hochschule usw.) dazu dient, in erster Linie die Erstausbildung abzuschliessen. 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 eine Abwesenheit für den Militär-, Zivil- oder Zivildienst, der Besuch einer mindestens halbtägigen Schule, die als Ergänzung oder Vorbereitung zum gewählten Ausbildungsgang in Verbindung steht, oder eine zielgerichtete und konsequente Prüfungsvorbereitung anerkannt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 213 DBG N. 40).

E. 2.1.3

Schliesslich muss der Unterhalt "zur Hauptsache" durch die steuerpflichtige Person bestritten werden. "Zur Hauptsache" liegt ein solcher Unterhalt dann vor, wenn dieser mehr als 50 % der Unterhaltskosten für das Kind ausmacht, wobei dies im Sinn einer widerlegbaren Vermutung dann als erfüllt gelten kann, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen erbringt, die mindestens dem Umfang des Kindesabzugs entsprechen (vgl. RB

2002 Nr. 102 = StE 2003 B 29.3 Nr. 20 = ZStP 2003, 140 ff.).

E. 2.2

Als steuermindernde Tatsachen sind Abzüge vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, welcher die Beweislast für deren Vorhandensein trägt (vgl. 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 (vgl. RB 1987 Nr. 35; 1980 Nr. 69). 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.

E. 2.3

Die Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 18. Dezember 2009 (Zürcher Steuerbuch Nr. 20/00 2) richtet sich als Verwaltungsverordnung an die der erlassenden Behörde untergeordneten Behörden. Für den Steuerpflichtigen ist sie grundsätzlich unverbindlich (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 265 StG N. 18 ff.). 3. 3.1 D, die Tochter der Pflichtigen, hat im Jahr 2007 das Wirtschaftsgymnasium abgeschlossen . Im Anschluss daran hat sie fünf Monate als Sachbearbeiterin bei der Bank E und dreieinhalb Jahre bei der Bank F gearbeitet , davon eineinhalb Jahre im Rahmen des Ausbildungsprogramms für Mittelschulabsolventen (Allround-Praktikum) und hernach zwei Jahre im Rahmen des Förderprogramms G. Nach Sprachaufenthalt im Ausland hat sie im Jahr 2011 ein Studium an der Pädagogischen Hochschule in Schaffhausen aufgenommen . Unbestritten ist, dass D am massgeblichen Stichtag, am 31. Dezember 2011, an der Pädagogischen Hochschule in Schaffhausen studiert hat . Streitig ist jedoch, ob die Aufnahme des Studiums vier Jahre nach der Maturität als Fortsetzung der Erstausbildung oder aber als freiwilliger Berufswechsel bzw. ob die Unterbrechung zwischen der Maturität und dem Studienbeginn noch als "vorübergehend" (i. S. v. E. 2.1.2) zu betrachten ist. 3.2 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. Danach 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" (vgl. BGE 115 II 123 E. 4b; 107 II 465). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss die Ausbildung einem – zumindest in den Grundzügen – bereits vor der Mündigkeit angelegten Lebensplan entsprechen (vgl. BGE 127 I 202 E. 3e mit Hinweis auf BGE 118 II 97 E. 4a). 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, 8. November 2004, 5C.205/2004; BGE 117 II 127 E. 3b). 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 (vgl. BGE 118 II 97). Dagegen umfasst die Erstausbildung des Kindes neben dessen Grundausbildung mitunter auch Zusatzausbildungen (vgl. Peter Breitschmid, Basler Kommentar, 4. A., Basel 2010, Art. 277 ZGB N. 12; ZR 111/2012 Nr. 71 [Bachelorstudium nach kaufmännischer Lehre bei Grossbank: Anspruch verneint]; BGE 117 II 372 [Diplom nach Lizentiat: Anspruch verneint]; BGE 107 II 465 [Hotelfachschule nach kaufmännischer Lehre: Anspruch bejaht]). Dabei muss erstens die Zusatz- bzw. 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 (vgl. Cyril Hegnauer, Berner Kommentar, Art. 270–295 ZGB, Bern 1997, Art. 277 N. 72 ff. mit Beispielen). Ein Unterbruch der Ausbildung im Sinn einer Überlegungsfrist zur Planung der beruflichen Zukunft schliesst den Anspruch nicht aus (vgl. BGE 114 II 205; 107 II 465; 107 II 406). Je mehr Zeit das mündige Kind seit Abschluss oder Abbruch des letzten Ausbildungsgangs jedoch verstreichen lässt, umso mehr muss sein Verhalten als stillschweigende Erklärung gedeutet werden, seine Ausbildung sei abgeschlossen. Der Aufschub der Ausbildung durch den Mündigen kommt mithin einem stillschweigenden Verzicht gleich (vgl. Cyril Hegnauer, Berner Kommentar, Art. 277 N. 84 ff.). Ist das Kind zudem 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, Art. 213 DBG N. 40; vgl. auch Ivo P. Baumgartner in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, 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 (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil 2001, Art. 35 DBG N. 33).

3.3 Gemäss unbestrittener Feststellungen der Vorinstanz enthält das Allround-Praktikum bei der Bank F eine Ausbildung und wird mit einem Zertifikat der Schweizerischen Bankiervereinigung abgeschlossen. Weiter stellt das Förderprogramm G eine fortgesetzte Ausbildung dar. Von Anfang an besteht ein Anstellungsverhältnis mit der Bank F mit einer branchenüblichen attraktiven Entlohnung. Aus diesen Gründen ging das Steuerrekursgericht zu Recht davon aus, dass die Tochter der Pflichtigen im Rahmen dieser Anstellung von einer "fundierten Bankausbildung", "einem attraktiven Gesamtpaket und interessanten Anstellungsbedingungen" profitiert hat, zumal dies auch so auf der Homepage der Bank F angepriesen wird. Es trifft zwar zu, dass – wie die Pflichtigen ins Feld führen – die Maturität keinen Ausbildungsabschluss darstellt und in der Regel zu einem Studium überleitet, doch ist Letzteres nicht zwingend. So kann durchaus auch eine anderweitige Ausbildung daran anschliessen. Dabei legt die Rechtsprechung das Schwergewicht darauf, dass die Ausbildung es dem Kind erlaubt, seinen Lebensunterhalt zu verdienen und

wirtschaftlich selbständig zu werden. Es ist anzunehmen, dass eine "fundierte Bankausbildung" diese Voraussetzungen erfüllt, auch wenn das (Einstiegs-)Lohnniveau tiefer wäre als nach dem Abschluss eines Studiums. Nach Abschluss des Allround-Praktikums ist die Tochter der Pflichtigen weitere zwei Jahre – im Rahmen des Förderprogramms G – im Bankfach erwerbstätig geblieben, weshalb eine allfällige weitere "Ausbildung" vermutungsweise (vgl. E. 3.2) eine selbst zu finanzierende Weiterbildung bzw. einen Berufswechsel darstellt. Es gelingt den Pflichtigen im vorliegenden Fall nicht, diese Vermutung zu entkräften. Denn erstens setzt das Studium an Pädagogischen Hochschule in Schaffhausen die von der Tochter absolvierten Ausbildungen sowie seine Arbeitserfahrung nicht (bzw. nur zu einem sehr geringen Teil) voraus und kann auch nicht als eine Erweiterung oder Vertiefung der Bankausbildung gesehen werden. Zum Basisstudium zukünftiger Lehrpersonen der Vorschul-, der Primar- und der Sekundarstufe I an der Pädagogischen Hochschule in Schaffhausen zugelassen werden nämlich gemäss § 2 der Verordnung des Erziehungsrates über die Zulassung, das Aufnahmeverfahren, die Zwischen- und die Diplomprüfungen an der Pädagogischen Hochschule Schaffhausen vom 25. Juni 2003 (413.306; Zulassungs- und Prüfungsverordnung) u. a. Inhaberinnen und Inhaber einer gymnasialen Maturität. Zusätzlich empfiehlt die Pädagogische Hochschule Schaffhausen auf ihrer Homepage , vor Studienbeginn u. a. ein ausserschulisches Praktikum bzw. eine Arbeitstätigkeit von mindestens zwölf Wochen Dauer zu absolvieren (die spätestens bei Studienabschluss nachgewiesen werden muss), Basis- und Fremdsprachenkompetenzen zu erweitern sowie einen Nothilfekurs zu absolvieren. Angesichts dieser Voraussetzungen eines Studiums an der Pädagogischen Hochschule Schaffhausen wäre eine Unterbrechung zum Erwerb der erforderlichen Kenntnisse und zur Absolvierung des Praktikums wohl anzuerkennen. Zu Recht hat jedoch die Vorinstanz die 3½-jährige Tätigkeit der Tochter bei der Bank F und die Absolvierung einer Bankausbildung für die Erlangung der von der Pädagogischen Hochschule Schaffhausen verlangten Voraussetzungen als "nicht nötig" qualifiziert. Zweitens sprechen die Indizien dagegen, dass es sich beim Lehrerberuf um einen vor Mündigkeit angelegten Lebensplan gehandelt hat. Der Nachweis des Vorliegens eines einheitlichen Ausbildungskonzepts ist schwer zu erbringen, da es sich dabei um eine innere Tatsache handelt. Nur anhand sichtbarer, objektiver Kriterien kann festgestellt werden, ob eine Ausbildung von der Maturität bis zum Studium an der Hochschule als Einheit zu betrachten ist, wobei es massgeblich darauf ankommt, ob die Ausbildung ohne nennenswerte Unterbrechungen durchlaufen wird und dass zwischen Maturität und Studium ein enger Zusammenhang besteht. Vorliegendenfalls sprengt der Unterbruch zwischen Maturität und Studium den Rahmen eines "Zwischenjahrs" von einem halben bis maximal einem Jahr , zumal das Studium an der Pädagogischen Hochschule in Schaffhausen keine über dreijährige Ausbildung und/oder Berufstätigkeit in einem fachfremden Beruf voraussetzt. Zudem arbeitete die Tochter nicht nur aushilfsweise, um zu ihrem Lebensunterhalt beizutragen . Dass es sich beim Lehrerberuf eher um einen vagen "Traum" als um einen vor Mündigkeit angelegten Lebensplan handelt, der nach ersten Erfahrungen in der Berufswelt und nach Erlangen der Mündigkeit auflebte, weil der ergriffene Beruf auf längere Zeit nicht zu befriedigen vermochte, bestätigen auch die Standortbestimmung vom 7. März 2010 sowie die Erklärung vom 26. Januar 2013 der bereits volljährigen Tochter. So schreibt sie, dass ihr klar geworden sei, dass "das Bankfach langfristig nicht meine Welt" sei und ihr "Interesse, anderen zu helfen und Wissen an andere weiterzugeben, im Bankfach nicht befriedigt werden" könne. Aus diesen Gründen habe sie sich im März 2010 – im Alter von 22 Jahren –

entschieden, sich bei der Pädagogischen Hochschule anzumelden. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass es vorliegend an den Voraussetzungen für den Kinderabzug und die damit zusammenhängenden Abzügen fehlt. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist der Anspruch auf diese Abzüge nicht "verwirkt", sondern besteht mangels gesetzlicher Grundlage nicht. 4. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und ist den Beschwerdeführenden keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG) .

E. 6

, E. 1.1 und 1.2). 2.

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