

LU_GERICHTE A 09 152 vom 9. Dezember 2010

LU Gerichte, 2010-12-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_09_152

FR: LU_GERICHTE A 09 152 du 9 décembre 2010

IT: LU_GERICHTE A 09 152 del 9 dicembre 2010

Regeste

Art. 9, 23 lit. f, und 33 Abs. 1 lit. c DBG; §§ 30 lit. f, und 31 lit. e StG. Verhältnis von Kinderunterhalts- und Sozialabzug. Kein Abzug von Unterhaltsbeiträgen, wenn das Kind am massgeblichen Stichtag bzw. am Ende der Steuerperiode per 31. Dezember volljährig war. Wenn das Kind zu diesem Zeitpunkt aber in Erstausbildung war und ihm Unterhaltsbeiträge in einem den Sozialabzug von Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG übersteigenden Umfang bezahlt wurden, sind für dieses Kind der Kinderabzug sowie der zusätzlich erhöhte Versicherungsprämienabzug zu gewähren. | Direkte Staats- und Gemeindesteuern

Erwägungen

E. 1

Im Bereich der Steuern wird der Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Gemäss Letzterem soll jede Person entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beitragen. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (vgl. statt vieler Reich, Steuerrecht, Zürich 2009, N 135ff. zu § 4). Diese Grundsätze sind vom Bundesgesetzgeber u.a. für die direkten Steuern gemäss Art. 128 Abs. 1 lit. a und b BV und in Umsetzung des Verfassungsauftrages für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden gemäss Art. 129 BV zu beachten. Die Einkommenssteuer gemäss Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) definiert ihren Gegenstand in der Form einer Einkommensgeneralklausel (Art. 16 DBG; dieser Konzeption folgt auch Art. 7 StHG). Das Einkommen wird damit zur primären Massgrösse für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im verfassungsrechtlichen Sinn. Art. 16 Abs. 1 DBG enthält den Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer. Diesem ist auch der Grundsatz der Unmassgeblichkeit der Einkommensverwendung zu entnehmen. Abziehbar sind weder Lebenshaltungskosten noch reinvestierte Gewinne. Allerdings muss im Licht der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beachtet werden, dass nicht das Bruttoeinkommen, sondern allein das zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten zur Verfügung stehende Nettoeinkommen besteuert werden darf (Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N 22 zu Art. 16 DBG). Was jemand notwendigerweise für sich, seine Familienangehörigen oder für unterstützungsbedürftige Personen verwendet, steht für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung und darf nicht als Massstab wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit herangezogen werden (Reich, a.a.O., N 22c zu Art. 16 DBG).

E. 2

a) Das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, wird ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Art. 9 Abs. 1 DBG). Dieser Grundsatz der gemeinsamen Ehegattenbesteuerung gilt ebenfalls - für Einkommen und Vermögen - im harmonisierten Recht der Kantons- und Gemeindesteuern (Art. 3 Abs. 3 StHG; § 16 Abs. 1 StG). Sodann werden Einkommen - Erwerbseinkommen und Grundstücksgewinne ausgenommen - und Vermögen von Kindern unter elterlicher Sorge dessen Inhaber zugerechnet (Art. 9 Abs. 3 DBG [zum dort verwendeten Begriff der elterlichen Gewalt: die Anpassung an die aktuelle Terminologie des ZGB erfolgt erst mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern per 1.1.2011]; Art. 3 Abs. 3 StHG; § 16 Abs. 2 StG). Die gemeinsam besteuerten Ehegatten bleiben je einzeln Steuersubjekt. Gleiches gilt auch für minderjährige Kinder (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2008, N 10 und 60 zu Art. 9), hingegen kommt es bei ihnen zu einer Steuersubstitution (Casanova, Recht und Unrecht der Familienbesteuerung, in: ZSR Band 129 [2010] I, Heft 2, S. 196). Solange das Kind unter elterlicher Sorge steht, wird es in seiner Steuerpflicht für Einkommen und Vermögen grundsätzlich substituiert (Art. 9 Abs. 2 DBG). Ehegatten- und Kindereinkommen sowie die Vermögen unterliegen der Gemeinschaftsbesteuerung. Steuerpflichtig für die Werte der minderjährigen Kinder ist der Inhaber der elterlichen Sorge. Die minderjährigen Kinder sind am Steuerverfahren nicht beteiligt, da sie nicht prozessfähig sind. Gemäss Art. 9 Abs. 2 DBG muss schon aus diesem prozessualen Grund die Steuersubstitution erfolgen. Ausserdem verfügt der Substitut bzw. die Substitutin über den Nutzeffekt des Steuerobjekts (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 76ff.). Ihre Wirkung äussert sich namentlich darin, dass der Substitut in die Steuerschuld des Steuersubjekts eintritt (Zahlungssubstitution) und auch primär für Steuerschulden haftet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 10 zu Art. 9). Da das Kind schon vor der Mündigkeit steuerpflichtig war (wenn auch nicht selbständig), wird es mit Eintritt der Volljährigkeit lediglich für alle Einkommensbestandteile (und kantonrechtlich für alle Vermögenswerte) selbständig besteuert. Die gesetzliche Regelung, dass die selbständige Steuerpflicht sich dabei im Jahr des Mündigkeitseintritts auf sämtliche Periodeneinkünfte erstreckt, stellt einen einfachen Übergang aus der Gemeinschaftsbesteuerung und aus der Substitution zur selbständigen Besteuerung sicher, indem auf der einen Seite die Substitution für die ganze Steuerperiode entfällt und auf der anderen die integrale Besteuerung aller Periodenzuflüsse im Sinn von Art. 16ff. DBG beim nunmehr selbständig steuerpflichtigen Kind greift. b) Bei der Familienbesteuerung bezwecken insbesondere die Wahl des Steuersystems sowie die damit verbundenen Abzüge und Tarife eine - notwendigerweise schematische - Anpassung der Steuerlast an die besondere persönliche und wirtschaftliche Situation jeder Kategorie von Steuerpflichtigen. Hinsichtlich des kantonalen Rechts hat das Bundesgericht wiederholt erkannt, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nicht realisierbar ist. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erreicht werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Kategorien von Steuerpflichtigen führt (vgl. dazu Casanova, a.a.O., S. 187ff.). c) Periodische Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, sind bei ihm aufgrund von Art. 23 lit. f DBG steuerbar. Demgegenüber können die gleichen Beträge vom Steuerpflichtigen, der sie

leistet, in Abzug gebracht werden (Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG). Zu beachten ist aber, dass mit Eintritt der Volljährigkeit ein grundlegender Systemwechsel bezüglich der steuerlichen Behandlung der Unterhaltsbeiträge eintritt, indem Steuerbarkeit und Abzugfähigkeit entfallen: Selbst wenn die Kinderunterhaltszahlungen nach wie vor beim gleichen Elternteil eingehen, handelt es sich vom Zeitpunkt der Volljährigkeit an nicht mehr um Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für unter seiner elterlichen Gewalt (bzw. Sorge in der Begrifflichkeit des BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern) stehende Kinder im Sinn von Art. 23 lit. f DBG; die Kinderunterhaltsbeiträge stellen bei diesem Elternteil nicht mehr sog. übrige Einkünfte dar und diese Zuflüsse erfolgen bei ihm nicht mehr als Steuersubstituten des Kindes. Der leistende Elternteil kann die Unterhaltsbeiträge nicht mehr gestützt auf Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG zum Abzug bringen, weil er die Zahlungen nicht mehr an den Elternteil mit Kindern unter seiner elterlichen Gewalt bzw. - nach heute zutreffender zivilrechtlicher Terminologie - unter seiner elterlichen Sorge leistet (vgl. zur analogen Rechtslage nach StHG: Art. 7 Abs. 4 lit. g und 9 Abs. 2 lit. c StHG). d/aa) Unter dem Regime der Praenumerandobesteuerung mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung (Praenumerandobesteuerung, vgl. Art. 40 und 43 Abs. 1 DBG) waren die Abzugsfähigkeit von Kinderunterhaltsbeiträgen und die Gewährung von Sozialabzügen nach Massgabe der Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 35 Abs. 2 DBG koordiniert: Für die Sozialabzüge waren die Verhältnisse zu Beginn der Steuerperiode oder der Steuerpflicht massgeblich und die Steuersubstitution dauerte bis zur Mündigkeit. Der Eintritt der Mündigkeit bildete für das Kind bei der Vergangenheitsbemessung keinen Zwischenveranlagungsgrund (vgl. Art. 45 DBG); die selbständige Steuerpflicht begann somit mit der nächsten Steuerperiode, die auf den 18. Geburtstag folgt, wobei das Einkommen, für das das nunmehr volljährige Kind erstmals selbständig steuerpflichtig war, nach dem Vergangenheitsbemessungssystem ermittelt wurde (vgl. Art. 43 DBG). Konsequenterweise sahen und sehen denn auch viele Kantone in Fortsetzung des altrechtlichen Zusammenspiels von Bemessungsrecht und Stichtagsprinzip vor, dass dem unterhaltszahlenden Steuerpflichtigen bis zum Eintritt der Mündigkeit der Abzug gewährt wird. Der Steuersubstitut bzw. die Substitutin hat im Gegenzug den Unmündigenunterhalt bis zum Geburtstagsmonat zu versteuern (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 68 zu Art. 23; de Vries Reilingh, Les conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce: mode d'emploi pour le praticien, in: AJP/PJA 3/2010, S. 276). Eine Kumulation des Abzugs von Kinderunterhaltszahlungen mit dem Kinderabzug oder dem Unterstützungsabzug in der Person des Zahlers war aufgrund dieser zeitlich trefflich koordinierten Regelung regelmässig von vornherein - mangels gegebener Voraussetzungen - ausgeschlossen. Im Übrigen griff das in der Lehre eigentlich unbestrittene und von der Rechtsprechung bestätigte Kumulationsverbot. bb) Beim Systemwechsel zur Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung (vgl. Art. 208 DBGff.) blieb die nach der Verweisung von Art. 213 Abs. 3 DBG geltende Bestimmung von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG (Abzugsfähigkeit von Kinderunterhaltsbeiträgen) gleich. Bei der Gegenwartsbemessung fällt aber die Steuersubstitution durch den Inhaber der elterlichen Sorge und die Zurechnung des Kindereinkommens schon mit Beginn jenes Jahres weg, in dem das Kind mündig wird, da Steuerpflichtige erstmals für die Steuerperiode, in der sie mündig werden, separat veranlagt werden (Art. 6 Abs. 1 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen vom 16.9.1992 [Vo NP; SR 642.117.1]). Ab Beginn des Kalenderjahrs, in dem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet, wird es nicht nur für sein Erwerbseinkommen, sondern auch für sein übriges Einkommen selbständig besteuert.

Entscheidend für die selbständige Besteuerung für die ganze Steuerperiode ist allein der Eintritt der Volljährigkeit bis zum Ende der Steuerperiode. Da das Kind schon vor der Mündigkeit steuerpflichtig war, tritt das nun volljährige Kind mit der Mündigkeit nicht neu in die Steuerpflicht ein; es wird neu einzig für alle Einkommensbestandteile selbständig besteuert. cc) Die für die Gegenwartsbemessung geschaffenen Regeln sind auch für die Abzugsfähigkeit des Kinderunterhalts zu beachten. Der Wechsel des Bemessungssystems gebietet mit anderen Worten eine entsprechende Auslegung von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG. Da die Steuersubstitution im Jahr der Mündigkeit vollumfänglich entfällt, muss steuersystematisch ein Abzug von Unterhaltszahlungen auch für die Zeit vor Erreichen der Mündigkeit in der Steuerperiode als Leistungen in Erfüllung von familienrechtlichen Unterhalts- oder Unterstützungsspflichten und nicht als Unterhaltsbeitrag an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Gewalt stehenden Kinder im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG gelten. Soweit dazu in der Lehre eine andere Auffassung vertreten wird (vgl. dazu insbesondere de Vries Reilingh, a.a.O., S. 276; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 68 zu Art. 23), fehlt eine Auseinandersetzung mit dem in Art. 208ff. DBG geregelten System der Gegenwartsbemessung. De Vries Reilingh erwähnt im Wesentlichen die auf die Vergangenheitsbemessung ausgerichteten Praxisfestlegungen in den Weisungen der kantonalen Steuerbehörden, die mit denjenigen des Kantons Luzern übereinstimmen, ohne sich mit den Unterschieden zwischen der zweijährigen Vergangenheitsbemessung und der hier massgeblichen einjährigen Gegenwartsbemessung auseinanderzusetzen. Sie können deshalb für die hier notwendige steuersystematische Auslegung nicht wegleitend sein. Hingegen befasst sich das Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) vom 5. Juli 2010 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vgl. Beilage 1, Familienkonstellation 9), ausdrücklich mit der Besteuerung von Unterhaltsleistungen sowie der Zuteilung von Abzügen und Tarifen im System der Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung. Die hier in Betracht fallende Familienkonstellation (Konstellation 9 gemäss EStV-Rundschreiben) entspricht der vorliegend aus steuersystematischen Gründen getroffenen Auslegung von Art. 212 Abs. 3 i.V.m. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und dem Entwurf für ein Kreisschreiben über Ehepaar- und Familienbesteuerung nach DBG (Familienkonstellation 14.10). e) Mit der Zahlung von Unterhaltsbeiträgen kommt es - wie gesagt - zu einer Umverteilung von Ressourcen (vgl. BG-Urteil 2C_835/2009 vom 7.5.2010 E. 3.2; Casanova, a.a.O., S. 203): Der Elternteil, dem sie bezahlt werden, setzt diese zusätzlich zu seinen eigenen Mitteln für die Bedürfnisse der Kinder ein. Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger für Kinder aufzukommen hat, beeinträchtigt seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erheblich. Dem wird steuerlich mit tariflichen Vergünstigungen, Sozialabzügen (Kinderabzug, Unterstützungsabzug), dem Abzug der Unterhaltsbeiträge, Abzügen für Kinderbetreuungskosten, allgemeinen Abzügen wie Versichertenabzügen usw. Rechnung getragen. Aus dem bestehenden Steuersystem ergibt sich gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass die gleiche Entlastung nicht mehrfach gewährt werden kann (Kumulationsverbot, vgl. auch BG-Urteil 2A.107/2007 vom 4.9.2007 = BGE 133 II 305 E. 6.8 und 6.9, publiziert in: Praxis 4/2008, S. 265ff.). Die gesetzliche Regelung muss aufgrund der Vielzahl der zu berücksichtigenden Verhältnisse notwendigerweise schematisch sein, was aber nicht gegen die Besteuerungsgrundsätze von Art. 127 BV verstösst (BGE 133 II 309f. E. 5.1).

E. 3

a) Der Beschwerdeführer ist gemäss Scheidungsurteil verpflichtet, seiner Tochter C für ihren Lebensunterhalt ab vollendetem 12. Altersjahr monatlich einen Beitrag von Fr. (:) zu

leisten und den Kinderunterhaltsbeitrag an die Mutter von C als Inhaberin der elterlichen Sorge und Obhut zu überweisen. In Nachachtung von Art. 23 lit. f DBG erfolgte die Einkommensbesteuerung für die Kinderunterhaltsbeiträge während der Dauer der Substitution bei der Mutter (beschränkte Faktorenaddition, vgl. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N 6 zu Art. 35 DBG). Als Empfängerin der Kinderunterhaltsbeiträge hatte Letztere allerdings keinen rechtlichen Zufluss für sich, denn der Anspruch auf Unterhaltsbeiträge steht dem Kind zu und wird, solange das Kind unmündig ist, durch Leistung an dessen gesetzlichen Vertreter oder den Inhaber der Obhut erfüllt (Art. 289 Abs. 1 ZGB; Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N 21d zu Art. 33 DBG). Demgegenüber war der Beschwerdeführer nicht Inhaber der elterlichen Sorge oder Obhut und dementsprechend auch nicht Steuersubstitut von C. Er konnte während der Unmündigkeit der Destinatärin die Kinderunterhaltsbeiträge gestützt auf Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG steuermindernd zum Abzug bringen. Diese Reduktion des der Besteuerung unterliegenden Einkommens stimmt im Übrigen mit dem der Gesamtreineinkommensbesteuerung zugrunde liegenden Nettoprinzip überein, stand doch das für die Unterhaltsbeiträge verwendete Einkommen nicht für seine Lebenshaltung zur Verfügung. b) C wurde 2008 volljährig. Ihre Mündigkeit trat somit vor Ende der Steuerperiode 2008 ein. Mit Beginn des Jahres 2008 entfiel deshalb die Steuersubstitution durch den Inhaber der elterlichen Sorge (Mutter) und die nunmehr selbständige Steuerpflichtige ist mithin für alle Einkommensbestandteile für das ganze mit der Steuerperiode übereinstimmende Kalenderjahr 2008 selbständig zu besteuern. Aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und deren Konkretisierungen in den Art. 17ff. DBG sind alle Einkommenszuflüsse von C einkommenssteuerlich bei ihr zu erfassen (Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer, Totalitätsprinzip; vgl. dazu Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 16 N 18ff.). Das gilt (auch) für die Unterhaltsbeiträge, die sie als Volljährige empfängt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 67 zu Art. 23). c) Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen, ausgenommen Unterhaltsbeiträge nach Art. 23 lit. f DBG, sind für den Empfänger steuerfrei (vgl. Art. 24 lit. e DBG). Für das volljährige Kind stellen Unterhaltsbeiträge Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen im Sinn dieser Bestimmung dar (Zigerlig/Jud, a.a.O., N 22 zu Art. 24). Es handelt sich bei den Unterhaltsbeiträgen für das volljährige Kind von Gesetzes wegen um steuerfreie Einkünfte. Dem liegt die gesetzgeberische Annahme zugrunde, die Unterhaltsbeiträge dienen im Wesentlichen der Deckung des existenziellen Bedarfs (vgl. Zigerlig/Jud, a.a.O., N 21 und 21a zu Art. 24 DBG; Reich, a.a.O., N 22 zu Art. 16 DBG). Mit Blick auf die Steuererleichterungen, die der Ressourcenbindung Rechnung tragen sollen, geht mit Volljährigkeit des Kindes als Empfänger von Unterhaltsbeiträgen der erwähnte, grundlegende Systemwechsel einher (Casanova, a.a.O., S. 209): Der Beschwerdeführer kann die von ihm für C erbrachten Leistungen nicht zum Abzug bringen, obwohl er keinen Nutzeffekt des Einkommens hat, das er für die Kinderunterhaltsbeiträge verwendet (vgl. Art. 33 Abs. 1 lit. c 2. Teilsatz DBG). Einkommen, das der Beschwerdeführer für die Unterhaltsbeiträge verwendet, wird einkommenssteuerlich bei ihm erfasst. Soll die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinn von Art. 127 BV und dem mit der Gesamtreineinkommensbesteuerung verknüpften subjektiven Nettoprinzip erfolgen, ruft die mit dem Systemwechsel verbundene einkommenssteuerliche Zusatzbelastung des Alimentenzahlers - hier des Beschwerdeführers - nach einem

Korrektiv, welches der Steuergesetzgeber namentlich mit Sozialabzügen zur Verfügung stellt (vgl. nachfolgend E. 4a und 4e). d) Zusammenfassend ergibt sich somit für die Familienangehörigen für die Reineinkommensermittlung bei der direkten Bundessteuer folgende Situation: - C ist im "Übergangsjahr" (2008) erstmals für alle Einkünfte nicht mehr durch ihre Mutter substituiert. Für diese Steuerperiode versteuert sie aber auch allfällige Einkünfte, die ihr vor Eintritt ihrer Mündigkeit (bei einer zeitpunktscharfen Betrachtung) zufließen. Obwohl alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte grundsätzlich der Einkommenssteuer unterliegen (Art. 16 Abs. 1 DBG), greift hier die Steuerfreiheit dieser Einkünfte von Gesetzes wegen (Art. 24 lit. e DBG). - B hat ab der Steuerperiode 2008 für C keine Unterhaltsbeiträge mehr zu versteuern, da diese ab Eintritt der Volljährigkeit von C nicht mehr der Mutter zugerechnet werden. Als Folge davon sind im Übergangsjahr auch die ab dem 1. Januar bis zur Mündigkeit bezahlten Alimente nicht mehr der Mutter zuzurechnen. - Der Beschwerdeführer ist (weiterhin) verpflichtet, Unterhaltsbeiträge an C zu bezahlen. Deren Abzugsfähigkeit entfällt bei ihm für das ganze (mit der Steuerperiode identischen) Kalenderjahr, weil die Unterhaltsbeiträge bei C steuerfrei sind. Stattdessen werden sie beim Beschwerdeführer besteuert. Das führt zum Zwischenergebnis, dass die Steuerkommission dem Beschwerdeführer den reineinkommensmindernden Abzug von Unterhaltsbeiträgen in der Höhe von Fr. (:) (Kinderunterhaltsbeitrag für die Tochter C 2008) - unabhängig davon, wie die Konkurrenz von Kinderunterhaltsbeiträgen und Sozialabzügen in der Veranlagung zu berücksichtigen ist - zu Unrecht gewährte.

E. 4

a/aa) Die Sozialabzüge (oder "Steuerfreibeträge") dienen, wie die allgemeinen Abzüge, der Realisierung des subjektiven Nettoprinzips, d.h. sie sollen "die Brücke zwischen dem Gesamteinkommen und dem um bestimmte, dem notwendigen Existenzbedarf zuzuschreibende Aufwendungen bereinigten Einkommen schlagen" (Baumgartner, a.a.O., N 1 zu Art. 35). Dies gilt uneingeschränkt für den Kinderabzug (Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG), Unterstützungsabzug (lit. b) und neu - aber mehr als Tarifkorrektiv - für den Ehegattenabzug (lit. c). Auf diese Weise soll eine Ausbalancierung der Steuerbelastung verschiedener Kategorien von Steuerpflichtigen erreicht werden (Baumgartner, a.a.O., N 1ff. zu Art. 35). Gerade im Bereich der Sozialabzüge darf (und muss) aus Gründen der Praktikabilität im Massenverwaltungsrecht der Steuerveranlagung stark schematisiert werden (vgl. Locher, Praktikabilität im Steuerrecht [unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern], in: FS Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 189ff., insbes. S. 209ff.). bb) Beim Kinderabzug unterscheidet Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG folgende zwei Kategorien: Abzüge für minderjährige Kinder oder für volljährige, in der beruflichen Ausbildung stehende Kinder. Bei den volljährigen Kindern in Ausbildung muss der Steuerpflichtige mindestens einen Betrag in der Höhe des Sozialabzugs als Unterhalt leisten, um den Abzug geltend machen zu können (Baumgartner, a.a.O., N 14a zu Art. 35 DBG; zum alten Steuergesetz vom 27.5.1946 vgl. LGVE 2001 II Nr. 28). Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG erhöhen sich zudem die Abzüge für die Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, die Kranken- und die Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien des Steuerpflichtigen um Fr. 700.- für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige einen Abzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. a oder b DBG geltend machen kann (Art. 6 Abs. 2 der Verordnung über die kalte Progression [VKP; SR 642.119.2]). Ob dem Beschwerdeführer der zusätzliche Versicherungsprämienabzug für C gewährt werden kann, hängt somit davon ab, ob ihm für Letztere der Kinderabzug zusteht. cc) Sozialabzüge bestimmen sich nach den Verhältnissen an einem gesetzlich festgelegten Stichtag. Bei der

Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung sind gemäss Art. 213 Abs. 2 DBG die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode (Art. 209 DBG) massgeblich. Dieses sog. Stichtagsprinzip stellt eine gesetzliche Vereinfachung im Rahmen der Steuerveranlagung dar (Baumgartner, a.a.O., N 33a zu Art. 35; vgl. auch SteuerRevue [StR] 2004, S. 297). Im Veranlagungsverfahren als Teil der Massenverwaltung drängt es sich geradezu auf, zur Beurteilung des Anspruchs auf Sozialabzüge auf die Verhältnisse an einem bestimmten Stichtag abzustellen (BG-Urteil 2A.523/2003 vom 4.11.2003, E. 3.1). Auch wenn in der damit verbundenen groben Schematisierung - wie erwähnt - grundsätzlich ein zulässiges Vorgehen des Gesetzgebers gesehen wird, ist in der Lehre Kritik am Stichtagsprinzip erwachsen, weil je nach Konstellation in Anwendung des Stichtagsprinzips erheblich höhere Steuerbelastungen entstehen können, was von den betroffenen Steuerpflichtigen als ungerecht empfunden wird (vgl. dazu Casanova, a.a.O., S. 211f.). b) Wenn demnach für die Zuweisung des Kinderabzugs die Verhältnisse am Ende des Kalenderjahres ebenso massgeblich sind wie für die Zuweisung der Zuflüsse im Lauf der Steuerperiode an den Steuersubstituten oder an den selbständig steuerpflichtigen Empfänger, dann führt dies im vorliegenden Fall - wie erwähnt (E. 3d) - dazu, dass der Beschwerdeführer für seine Tochter C in der Steuerperiode 2008 keine Unterhaltsbeiträge vom Reineinkommen abziehen kann, weil sie am massgeblichen Stichtag bzw. am Ende der Steuerperiode am 31. Dezember 2008 volljährig war. Zu diesem Zeitpunkt war C aber in Erstausbildung, und der Beschwerdeführer bezahlte für sie Unterhaltsbeiträge in einem den Sozialabzug von Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG übersteigenden Umfang. Daraus folgt, dass der Kinderabzug für Tochter C und der zusätzlich erhöhte Versicherungsprämienabzug dem Beschwerdeführer zu gewähren sind. c/aa) Dieses Ergebnis stimmt mit dem aktuellen Stand der Lehre überein: Nach Baumgartner schliessen sich zwar Kinderabzug und Unterstützungsabzug gegenseitig aus (Baumgartner, a.a.O., N 32 zu Art. 35). Die Kumulation von Sozial- und Kinderunterhaltsabzügen zugunsten desselben Steuerpflichtigen ist nicht zulässig, was auch mit der Rechtsauffassung des Bundesgerichts übereinstimmt (BG-Urteil 2C_835/2009 vom 7.5.2010, E. 3.2; BGE 133 II 305 E. 6.4ff.). Ein Wechsel vom einen zum anderen Abzug erfolgt indessen mit Eintritt der Mündigkeit des Kindes, für das die Unterhaltsbeiträge entrichtet werden, wenn es sich in Ausbildung befindet. In einem solchen Fall steht dem leistenden Elternteil der Kinderabzug zu, wobei dieser betragsmässig meistens unter den tatsächlich geleisteten Zahlungen liegt (Baumgartner, a.a.O., N 19c und 32a zu Art. 35 DBG). Wer den Kinderabzug geltend macht, kann mit anderen Worten nicht noch bezahlte Alimente zum Abzug bringen, unabhängig davon, ob das Kind im Verlauf des Jahres mündig wurde oder nicht. Für die Pränumerandobesteuerung mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung nahmen Richner/Frei/Kaufmann sodann in der ersten Auflage des DBG-Handkommentars den - mit der im vorliegenden Fall umgesetzten aktuellen Veranlagungspraxis (vgl. Weisungen StG LU, Band 1, § 42 Nr. 2) insofern übereinstimmenden - Standpunkt ein, die in der Bemessungsperiode bis zur Mündigkeit geleisteten Alimente könnten vom Alimentenzahler in der Steuerperiode noch vollständig abgezogen werden, obwohl das Kind bei Beginn der Steuerperiode bereits volljährig ist. Entsprechend habe der empfangende Elternteil diese Alimente nach Art. 23 lit. f DBG zu versteuern. Für den Kinderabzug seien dagegen die Verhältnisse zu Beginn der Steuerperiode massgebend (Stichtag bei Praenumerandobesteuerung [Art. 35 Abs. 2 DBG]). Der Kinderabzug sei dem beherbergenden Elternteil zuzugestehen (der auch noch die Alimente zu versteuern hat), wobei in jenem Fall, in dem die zu versteuernden Alimente weniger als den Kinderabzug (N

3) ausmachen, eine hälftige Teilung des Kinderabzugs gerechtfertigt erscheine (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 10 zu Art. 36). In der zweiten Auflage vertreten die gleichen Autoren für die Postnumerandobesteuerung jedoch sinngemäss, dass keine teilweise Steuersubstituierung bis zum Eintritt in die Volljährigkeit erfolgt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 79-82 zu Art. 213). Für den Kinderabzug bei volljährigen Kindern genüge es, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen erbringt, welche im Jahresdurchschnitt mindestens dem Umfang des Kinderabzugs entsprechen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 42ff. zu Art. 213). bb) Schliesslich entspricht die hier für das Übergangsjahr zur selbständigen Steuerpflicht angewandte Zuweisung des Kinderabzugs auch dem EStV-Rundschreiben vom 5. Juli 2010 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vgl. dort Beilage 1, Familienkonstellation 9) und dem Entwurf für das Kreisschreiben über die Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG (vgl. dort Beilage 2, Familienkonstellation 14.10). Dabei ist zu beachten, dass der Wortlaut für den Kinderabzug und für die reineinkommensmindernde Abziehbarkeit von Kinderunterhaltsbeiträgen in der revidierten Fassung grundsätzlich gleich geblieben ist (AS 2010 455). Im Übrigen ist festzuhalten, dass auf den geschiedenen Elternteil, bei dem das volljährige Kind während der Ausbildung wohnt, gemäss Rundschreiben der Elterntarif Anwendung findet. Der Unterhaltszahlende Elternteil wird zum Grundtarif besteuert (vgl. EStV-Rundschreiben Konstellation 9 bzw. Kreisschreiben Konstellation 14.10). Die Gewährung des Unterstützungsabzugs zugunsten jenes Elternteils, bei dem das Kind wohnt, ist in einem solchen Fall jedenfalls nicht ausgeschlossen (Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG; vgl. StE 2002 B 29.3 Nr. 18 E. 2d). d) Die Vorinstanz verfährt, indem sie sich auf die steuerbehördlichen Weisungen beruft (Weisungen StG LU, § 42 Nr. 2), dass für das Jahr des Mündigkeitseintritts noch das Abzugs- und Tarifregime der Unmündigkeit gelte (Alimentenzahlende: Alimentenabzug bis und mit Monat des Mündigkeitseintritts, A-Tarif; Alimentenempfangende: Versteuerung der bis Mündigkeitseintritt erhaltenen Alimente, Kinderabzug, F-Tarif). Dies ergäbe sich aus dem Kumulationsverbot von Kinderalimentenabzug und Kinderabzug beim gleichen Steuerpflichtigen in der gleichen Steuerperiode (unter Bezugnahme auf BGE 133 II 305ff.). Dieses Urteil bezieht sich aber nicht auf das Übergangsjahr zur Volljährigkeit mit dem damit verbundenen Systemwechsel und den entsprechenden steuerlichen Folgen für die bislang beteiligten Steuerpflichtigen und das volljährig gewordene, selbständig steuerpflichtige Kind. Das vom Bundesgericht geschützte Kumulationsverbot betrifft vielmehr die Konkurrenz von - grundsätzlich unter dem Regime des unselbständig steuerpflichtigen unmündigen Kindes abzugsfähigen - Kinderunterhaltsbeiträgen und Sozialabzügen. II. Staats- und Gemeindesteuern

E. 5

a) Die Regelungen im kantonalen Steuergesetz sind hinsichtlich der Besteuerung von Kinderunterhaltsbeiträgen beim Steuersubstituten bzw. der Steuerbefreiung beim volljährigen Kind mit dem Recht der direkten Bundessteuer inhaltlich deckungsgleich (§§ 30 lit. f, und 31 lit. e StG), auch wenn das kantonale Recht dem Wortlaut nach der aktuellen zivilrechtlichen Terminologie folgt (elterliche Sorge). Die Regelung der Abzugsfähigkeit von Kinderalimenten im kantonalen Recht stimmt ebenfalls mit der entsprechenden Regel des Bundessteuerrechts überein (§ 40 Abs. 1 lit. c StG). Die kantonalrechtliche Normierung ist somit ohne Weiteres harmonisierungskonform; der weitgehend identische Wortlaut schliesst sodann eine unterschiedliche Auslegung und Anwendung aus. b) Die Ausgestaltung der Steuerfreibeträge ist Sache der Kantone (vgl. Art. 1 Abs. 3 und Art. 9

Abs. 4 StHG). § 42 Abs. 1 lit. a StG sieht dabei folgende Sozialabzüge für jedes unmündige oder in Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt, vom Reineinkommen vor: - Fr. 6400.-, wenn das Kind das sechste Altersjahr noch nicht vollendet hat, - Fr. 6900.-, wenn das Kind das sechste Altersjahr vollendet hat, - Fr. 12 000.-, wenn das Kind in schulischer oder beruflicher Ausbildung steht und sich dafür ständig am auswärtigen Ausbildungsort aufhalten muss. Diese Sozialabzüge werden nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgesetzt (§ 42 Abs. 3 StG). In Abzug gebracht werden können auch die Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, die Kranken- und die Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien der steuerpflichtigen Person. Die Abzüge erhöhen sich um Fr. 600.- für jedes im Sinn von § 42 Abs. 1 lit. a abzugsberechtigte Kind (§ 40 Abs. 1 lit. g StG). Die Voraussetzungen des Kinderabzugs sowie des damit zusammenhängenden Versicherungsprämienabzugs stimmen mit denjenigen des Bundesrechts überein; der kantonale Sozialabzug ist aber dreistufig ausgestaltet und insofern differenzierter als jener im DBG. Die Gewährung des Kinderabzugs ist jedenfalls - nur schon aufgrund der Ausstrahlung des übereinstimmenden Bundessteuerrechts auf das kantonale Recht - identisch auszugestalten (vgl. BG-Urteil 2C_835/2009 vom 7.5.2010, E. 3.4). Somit kann für das kantonale Recht auf die Erwägungen zum DBG verwiesen werden. c) Nach der zum Steuergesetz vom 27. Mai 1946 entwickelten kantonalen Praxis stand der Kinderabzug für ein volljähriges Kind, das seine Ausbildung noch nicht abgeschlossen hatte, demjenigen Elternteil zu, der zur Hauptsache an den Unterhalt des Kindes finanziell beitrug und für seine Ausbildung aufkam (LGVE 2001 II Nr. 28; Luzerner Steuerbuch [LU StB], Weisungen Staats- und Gemeindesteuern, Band 1, § 42 Nr. 2 Ziff. 1.1 [Fassung per 1.1.2010]). Welcher Elternteil zur Hauptsache an den Unterhalt des Kindes beiträgt, ist der altrechtlichen Regelung in § 28 Abs. 1 Ziff. 4 aStG nicht zu entnehmen. In der Regel ist dies aber der die Unterhaltszahlungen leistende Elternteil (LU StB, a.a.O., § 42 Nr. 2 Ziff. 1.1), der vermutungsweise die Hauptlast trägt. Dabei handelt es sich um eine widerlegbare Vermutung (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 161ff.). Aufgrund der Anpassungen des Steuergesetzes an das StHG besteht kein Anlass, von der bisherigen Praxis abzuweichen. Die natürliche Vermutung beansprucht auch für das aktuelle Steuergesetz Geltung. Dementsprechend ist dem Beschwerdeführer als Alimentenzahler der Kinderabzug und der damit verknüpfte, erhöhte Versicherungsprämienabzug zu gewähren. Diese Zuweisung des Sozialabzugs schliesst nicht aus, dem anderen Elternteil bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen den Unterstützungsabzug im Sinn von § 42 Abs. 1 lit. d StG (vgl. Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG) zu gewähren. d) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Beschwerden gutzuheissen und der Beschwerdeführer ist im Sinn der Erwägungen für die Steuerperiode 2008 neu wie folgt zu veranlagern (...)

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