

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.184 vom 7. September 2010

ZH Steuerrekursgericht, 2010-09-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2010.184

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.184 du 7 septembre 2010

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.184 del 7 settembre 2010

Regeste

Für die Beurteilung der Frage, ob sich die Eltern an die Unterhaltsleistungen für ihre mündigen, noch in der (Erst-)Ausbildung stehenden Kinder die diesen zur Verfügung stehenden Einkommen und Vermögenswerte anrechnen lassen müssen, ist eine solche des Zivilrechts und damit eine solche der Zumutbarkeit der Leistungserbringung durch die Eltern. Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Mutter sind in casu derart komfortabel und überdurchschnittlich, dass die alleinige Leistungserbringung durch sie zumutbar ist und sich eine Anrechnung der Kindereinkünfte/-vermögen nicht aufdrängt. Damit hat sie den Kinderunterhalt zur Hauptsache erbracht, sodass ihr der Kinderabzug und der Verheiratetentarif zusteht.

Erwägungen

E. 1

Staat Zürich, Rekursgegner,

E. 2

a) Das zivilrechtliche Gegenstück zur gesetzlichen Regelung der Kinderabzüge in StG und DBG findet sich in Art. 277 Abs. 2 ZGB (in der Fassung vom 1. Januar 1996), welche Bestimmung die zivilrechtliche Unterhaltspflicht der Eltern über das Mündigkeitsalter hinaus mit folgendem Wortlaut regelt: "Hat es (sc: das Kind) dann (sc: im Zeitpunkt der Mündigkeit) noch keine angemessene Ausbildung, so haben die Eltern, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für seinen Unterhalt aufzukommen, bis eine entsprechende Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann." Die steuerrechtliche Formulierung für die Gewährung des Kinderabzugs lehnt sich somit stark an den Wortlaut der zivilrechtlichen Norm an, weshalb in der Lehre überwiegend die Auffassung vertreten wird, in Bezug auf die Kriterien der zum Kinderabzug berechtigenden Ausbildung sei im Bundessteuerrecht (Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG) grundsätzlich auf das ZGB abzustellen (Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 173 f.; Locher, Art. 35 N 30; Ivo P. Baumgartner in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 35 N 8a DBG). Dem hat sich auch die zürcherische Rechtsprechung angeschlossen (vgl. RB 2002 Nr. 102 = StE 2003 B 29.3 Nr. 20 = ZStP 2003, 140, StRK II, 26. September 2000 = StE 2001 B 29.3 Nr. 17 1 ST.2010.184 1 DB.2010.135

- 6 - und 17. Januar 2002, 2 ST.2001.391; StRK I, 17. Juni 2010, 1 ST.2010.124 und 1 DB.2010.93). Denn eine die individuelle Leistungsfähigkeit berücksichtigende Steuerordnung muss angesichts der zwingenden privatrechtlichen Leistungsverpflichtungen innerhalb einer Familiengemeinschaft die ohnehin nicht disponible Einkommensquote

(weitgehend) von der Besteuerung ausnehmen, damit der Einzelne nicht über seine echte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hinaus besteuert wird (Bosshard/Bosshard/Lüdin, S. 96, auch zum Folgenden). Ist der Steuerpflichtige aufgrund der zivilrechtlichen Verpflichtung zu Unterhaltsleistungen in der freien Disposition über sein Einkommen und Vermögen eingeschränkt, rechtfertigt es sich daher, diese privatrechtlichen Leistungsverpflichtungen auch im Steuerrecht zu berücksichtigen, sofern und soweit dies die Steuergesetze zulassen. Eine zurückhaltende Beurteilung ist hingegen angebracht, soweit es sich um Leistungen handelt, die vom Steuerpflichtigen lediglich aufgrund einer moralischen oder sittlichen Pflicht oder auch seiner persönlichen Lebenseinstellung erbracht werden, d.h. ohne dass er zu entsprechenden Unterhaltsleistungen zivilrechtlich verpflichtet ist. Dieser auf Auslegungskongruenz bedachte Ansatz überzeugt auch für das harmonisierte Zürcher Steuergesetz: Im Sinn einer namentlich nach erfolgter Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes auf kantonaler Ebene (wenn auch bloss beschränkt) vorhandenen Einheit der Rechtsordnung ist bei der Auslegung von kantonalen Steuerrechtsnormen ebenso auf Regelungen in anderen Teilrechtsordnungen wie dem Zivil- und insbesondere dem Familienrecht Rücksicht zu nehmen. Es ist namentlich dafür Sorge zu tragen, dass die Auslegung von Steuerrechtsnormen in ihrer Auswirkung nicht zentrale Gerechtigkeitsgehalte anderer Teilrechtsordnungen gleichsam ausser Kraft setzt (vgl. Thomas Koller, Privatrecht und Steuerrecht, 1983, S. 395). Mit der Parallelität von steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Auslegung wird im Bereich der Sozialabzüge nicht nur (wie gesehen) dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit am ehesten Rechnung getragen, sondern zugleich eine unnötige Rechtsunsicherheit vermieden. Sowohl für die Auslegung des steuerrechtlichen Begriffs der "Ausbildung" im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. a StG, die Dauer, während derer entsprechende Abzüge geltend gemacht werden können, und die Frage, ob und inwiefern eigene Einkünfte und Vermögenswerte des Kindes zur Bestreitung dessen Unterhaltskosten heranzuziehen sind, ist nach alledem die zivilrechtliche Praxis und Doktrin heranzuziehen (so schon StRK II, 26. September 2000 = StE 2001 B 29.3 Nr. 17 und 17. Januar 2002, 2 ST.2001.391 sowie neu StRK I, 17. Juni 2010, 1 ST.2010.124 und 1 DB.2010.93). 1 ST.2010.184 1 DB.2010.135

- 7 - b) Damit stellt sich vorliegend die zivilrechtliche (Vor-)Frage, ob und inwiefern die Pflichtige 2008 trotz der vorhandenen Einkünfte und Vermögenswerte der Kinder zu deren Unterhalt verpflichtet war. aa) Die gesetzliche Regelung (Art. 277 Abs. 2 ZGB) und ihre Anwendung haben sicherzustellen, dass das mündige Kind solange elterlichen Unterhalt beanspruchen kann, als es diesen benötigt und billigerweise auf Fremdmittel Anspruch erheben darf (Peter Breitschmid, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 2. A., 2002, Art. 277 N 8 ff. ZGB, auch zum Folgenden). Der Ausbildungs- bzw. berufliche Lebensplan ist von Eltern und Kind gemeinsam zu entwickeln; er hat den Fähigkeiten des Kindes und den tatsächlichen (Ausbildungsmöglichkeiten) einerseits sowie den wirtschaftlichen (elterliche Leistungsfähigkeit, allfällige Stipendienleistungen) Rahmenbedingungen andererseits Rechnung zu tragen. Unterhalt kann nur erbracht werden, wenn der Unterhaltspflichtige leistungsfähig ist und ihm die Leistungen daher zuzumuten sind. Die Frage der Zumutbarkeit des Leistungsverpflichteten beurteilt sich nach einer Gesamtwürdigung aller massgeblichen Gesichtspunkte, wie sich aus der gesetzlichen Formulierung von Art. 277 Abs. 2 ZGB ergibt. Dabei sind die relevanten Rahmenbedingungen von Pflichtigen und Berechtigten einander gegenüber zu stellen. bb) Zu diesen Rahmenbedingungen zählen in erster Linie die beiderseitigen Einkommens- und

Vermögensverhältnisse (vgl. Breitschmid, Art. 277 N 15). Es sind die Einkommen und Vermögen aller Beteiligten miteinzubeziehen, mithin auch die entsprechenden Werte des Unterhalt beanspruchenden Kindes, sofern solche Werte überhaupt vorhanden sind (BGE 111 II 410 ff., 107 II 406/410). Gegenüber mündigen, in Ausbildung stehenden Kindern sind die Eltern nur insofern und in dem Mass leistungspflichtig, als ihre eigenen wirtschaftlichen Verhältnisse die geforderte Leistung als zumutbar erscheinen lassen. Dabei ist der fortschreitenden Emanzipation des Kindes und der Leistungsfähigkeit von Eltern und Kind Rechnung zu tragen. Dort, wo die wirtschaftlichen Verhältnisse und familiären Beziehungen besonders günstig sind, wird ein Student von seinen Eltern auch als Mündiger gelegentlich vollständig unterhalten und den bereits im Berufsleben stehenden Gleichaltrigen sogar wirtschaftlich gleichgestellt. In weniger günstigen Verhältnissen tritt die eigene Erwerbsfähigkeit des Studenten demgegenüber weitgehend in den Vordergrund, gelegentlich bis zur gänzlichen Selbstfinanzierung der Ausbildung (ZR 1990 Nr. 45 = SJZ 1991, 49). Verfügen die Eltern 1 ST.2010.184 1 DB.2010.135

- 8 - über ein überdurchschnittliches Einkommen, ist das mündige Kind nicht gehalten, auf die Substanz seines Vermögens zu greifen und steht den Eltern daher der Kinderabzug zu (BGE 111 II 410). Bei alledem existieren weder Richtlinien noch Grenzwerte, um die Frage der wirtschaftlichen Zumutbarkeit der Leistungspflicht der Eltern bzw. der Kinder im Quantitativen zu beantworten. Vielmehr liegt es im Ermessen der Einschätzungs- bzw. der Steuerjustizbehörden, diese Frage zu entscheiden, wobei sie jedoch Recht und Billigkeit zu berücksichtigen haben (StRK I, 17. Juni 2010, 1 ST.2010.124 und 1 DB.2010.93). cc) Zu den weiteren Rahmenbedingungen, welche für die Frage nach der Zumutbarkeit der Unterhaltserbringung durch die Eltern von Bedeutung sind, zählen sodann in zweiter Linie die familiären Verhältnisse, d.h. es muss ein einigermaßen erspriessliches Verhältnis zwischen den Eltern und Kinder herrschen, wobei die persönlichen Beziehungen nicht harmonisch zu sein brauchen (Breitschmid, Art. 277 N 18 ZGB). Weiter muss sich das Kind für die beabsichtigte Ausbildung eignen sowie diese ernsthaft und zielstrebig betreiben (BGE 114 II 205).

E. 3

a) Die Pflichtige deklarierte pro 2008 ein steuerbares Einkommen von Fr. 167'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 170'100.- (direkte Bundessteuer). Ohne die fraglichen Abzüge und nach Vornahme der unbestrittenen Korrekturen durch den Steuerkommissär macht es gar Fr. 184'300.- bzw. Fr. 185'000 aus. Es setzt sich zusammen aus Einkünften von Fr. 219'791.-, zur Hauptsache aus Renteneinkünften und Wertschriftenertrag herrührend, sowie aus Abzügen von Fr. 38'664.- bzw. Fr. 36'964.-. Das steuerbare Vermögen gab die Pflichtige sodann mit Fr. 3'615'000.- an, wobei unter den Aktiven im Wesentlichen ein Wertschriften- und Guthabenvermögen von Fr. 2'812'852.-, Lebensversicherungen von Fr. 207'898.- sowie Liegenschaften von Fr. 1'162'000.- (das selbstbewohnte Einfamilienhaus in G sowie eine vermietete Eigentumswohnung in H) und bei den Passiven Hypothekar- und andere Schulden von Fr. 590'000.- figurieren (Steuererklärung 2008 samt Beilagen). Dem steht ein steuerbares Einkommen pro 2008 der beiden mündigen Kinder von lediglich Fr. 8'700.- (C) bzw. Fr. 9'000.- (D), aber auch ein beachtliches steuerba- 1 ST.2010.184 1 DB.2010.135

- 9 - res Vermögen derselben von Fr. 137'000.- bzw. Fr. 92'000.- gegenüber. Dem steuerbaren Einkommen liegen Einkünfte aus Renten von je Fr. 10'608.- sowie ein Wertschriftenertrag von Fr. 1'788.- bzw. Fr. 1'813.- zugrunde. b) aa) Die dargestellten

Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Pflichtigen, auf die es im vorliegenden Zusammenhang schwergewichtig ankommt, sind ohne Zweifel als überdurchschnittlich zu bezeichnen. Die für das Jahr 2008 geltend gemachten Unterhaltskosten der beiden Kinder von Fr. 21'000.- (C) und Fr. 18'127.- (D), total rund Fr. 39'000.- (vgl. Aufstellung in T-act. 8, Beilage samt Belegen), vermag die Pflichtige aber nicht nur mit den deklarierten Einkünften, sondern auch bloss mit dem niedrigeren steuerbaren Einkommen komfortabel und sicher zu finanzieren. Ein Zurückgreifen auf Vermögenswerte erscheint hierzu nicht erforderlich. Abgesehen davon lassen die letzteren Werte die Pflichtige mit einem steuerbaren Betreffnis von Fr. 3'615'000.- als sehr gut situiert dastehen. Demnach erlauben es die wirtschaftlichen Verhältnisse der Pflichtigen gut, die Unterhaltsleistungen für ihre Nachkommen aufzubringen, sodass die Zumutbarkeit für diese Leistungen insofern ohne Weiteres gegeben ist. Die Kinder wohnen sodann bei der Pflichtigen im Einfamilienhaus. Dies lässt zumindest insofern auf intakte Familienverhältnisse schliessen, als ein Zusammenleben (noch) möglich ist und nicht eine blossе "Zahlelternschaft" vorliegt. Die Zumutbarkeit ist daher auch diesbezüglich anzunehmen. Aus den Akten ergeben sich sodann keine Anhaltspunkte, dass die beiden Kinder für ihr Studium nicht geeignet sind oder dieses nicht ernsthaft und zielstrebig betreiben. Insgesamt sind damit seitens der Pflichtigen die Voraussetzungen erfüllt, um von zumutbaren Verhältnissen bei Erbringung der Unterhaltsleistungen für ihre mündigen, noch in Ausbildung stehenden Kinder auszugehen. bb) Angesichts der überdurchschnittlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Pflichtigen ist es auf der andern Seite für die beiden Kinder nicht angezeigt, sich an den Unterhaltskosten mit ihren Einkünften aus Renten und Wertschritenertrag von Fr. 12'396.- (C) bzw. Fr. 12'421.- (D) zu beteiligen. Dies gilt erst Recht, wenn auf ihr steuerbares Einkommen von lediglich Fr. 8'700.- 1 ST.2010.184 1 DB.2010.135

- 10 - bzw. Fr. 9'000.- abgestellt wird. Ebenso wenig drängt sich aber auch ein Verzehr ihres steuerbaren Vermögens auf. Zwar kann es mit Fr. 137'000.- bzw. Fr. 92'000.- keineswegs mehr als bescheiden bezeichnet werden, jedoch sind die Vermögensverhältnisse der Pflichtigen mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'615'000.- – davon Fr. 2'812'852.- in liquider Form – derart komfortabel und übersteigen diejenigen der Söhne derart markant, dass sie auch damit den erforderlichen Unterhalt der mündigen Kinder leichthin erbringen könnte. Eine Anrechnung des Kindsvermögens ist nicht gerechtfertigt. c) Insgesamt sind somit alle massgeblichen Umstände, schwergewichtig die wirtschaftlichen Verhältnisse der Pflichtigen, gegeben, um deren vollumfängliche Unterhaltserbringung zugunsten der beiden Kinder ohne Weiteres als zumutbar erscheinen zu lassen. Eine Anrechnung von Einkommen und Vermögen der Kinder drängt sich nicht auf. Demnach ist die Unterhaltspflicht der Pflichtigen gegenüber ihren mündigen Kindern zivilrechtlich in vollem Umfang gegeben. Dieser Pflicht ist sie im Umfang der Kinderabzüge und darüber hinaus unstreitig nachgekommen. Weil sodann die übrigen Voraussetzungen für die Gewährung des beantragten Kinderabzugs – und damit auch des zusätzlichen Abzugs für Versicherungsprämien und Sparkapitalzinsen – nach dem Gesagten ebenfalls erfüllt sind, stehen der Pflichtigen diese Abzüge zu. c) Als Konsequenz hat die Pflichtige auch Anspruch auf Anwendung des Verheiratetentarifs gemäss § 35 Abs. 2 StG bzw. 47 Abs. 2 StG und Art. 214 Abs. 2 DBG.

E. 4

Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner bzw. der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§

151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG). Der Pflichtigen ist zudem eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). Die Parteientschädigung hat jedoch nicht kostendeckend, sondern nur angemessen sein. 1 ST.2010.184 1 DB.2010.135

- 11 -

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