

Kinder- und Unterstützungsabzug

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-158 vom 19. Januar 2012

Unterstützungsbedürftigkeit eines Kindes mit Vermögen. Die Faustregel der Steuerverwaltung, wonach die Unterstützungsbedürftigkeit eines Kindes ausgeschlossen ist, wenn dessen Reinvermögen CHF 50'000 übersteigt, ist nicht haltbar. Das Vorhandensein von Kindesvermögen bedeutet nicht, dass die Eltern es für den Unterhalt des Kindes einsetzen müssen und sie deshalb nicht zur Unterstützung verpflichtet wären.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X. und Y. D., deklarierten in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2009 Abzüge für ihre Kinder P. und G., welche im gemeinsamen Haushalt lebten, von insgesamt CHF 13'600.– und einen Abzug für unterstützte Personen (Tochter R.) von CHF 5'500.–. Zusätzlich wurden zwei Versicherungsabzüge von insgesamt CHF 2'000.– geltend gemacht. In der Veranlagungsverfügung vom 7. Oktober 2010 wurden die Kinder- und Unterstützungsbeiträge nicht gewährt. Die Steuerverwaltung begründete dies damit, dass die Kinder über ein eigenes Vermögen verfügten und deshalb kein Abzug gewährt werden könne. Ausserdem habe die Tochter G. am 31. Dezember 2009 nicht mehr im gleichen Haushalt wie die Rekurrenten gewohnt, weshalb auch der Kinderabzug nicht gewährt werden könne. Weiter macht die Steuerverwaltung geltend, dass die Voraussetzungen für die Unterstützungsabzüge nicht erfüllt seien, da dafür keine Beweise vorgelegt worden seien.

B. Mit Schreiben vom 17. Oktober 2010 erhoben die Rekurrenten gegen diese Verfügung Einsprache. In ihrer Begründung bringen sie vor, dass sie keinen Hinweis gefunden hätten, dass Abzüge nicht möglich seien, wenn Kinder über ein eigenes Vermögen verfügten. Ihre Tochter R. wohne in Israel und verfüge über keine Arbeit. Ausserdem hätten sie lediglich CHF 1'750.– pro Monat geltend gemacht, obwohl die effektive Unterstützung für ihre Tochter R. wesentlich höher gewesen sei. Weiter machen die Rekurrenten geltend, dass sie die Unterstützung mehrheitlich bar ausbezahlt hätten, weshalb sie über keine Nachweise verfügten.

Mit Einspracheentscheid vom 23. November 2010 wies die Steuerverwaltung die Einsprache vollumfänglich ab. Dies wurde damit begründet, dass die beiden Kinder P. und G. über ein Vermögen verfügten, welches die praxismässige Obergrenze von CHF 50'000.– für die Annahme einer Unterstützungsbedürftigkeit überschreite. Ferner hätten die Rekurrenten keine Nachweise für die Unterstützungsbedürftigkeit ihrer Tochter R. erbracht, weshalb der Abzug nicht gewährt werden könne. Auch könne für Tochter G. kein Abzug gewährt werden, da sie per 31. Dezember 2009 nicht mehr im gemeinsamen Haushalt gelebt habe.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 19. Dezember 2010 Rekurs erhoben. Sie führen an, dass der Sinn und Zweck des Sozialabzuges sei, die Steuerpflichtigen für existenznotwendige Ausgaben zu entlasten. Im Gesetz sei für jedes Kind ein Sozialabzug vorgesehen, ohne dass Einschränkungen genannt würden. Tochter G. wohne zwar in einer eigenen Wohnung, jedoch habe sich nichts geändert, ausser, dass sie noch diese zusätzliche Miete zahlen müssten. So würden sie noch immer den Hauptanteil des Unterhalts tragen. Deshalb sei der Kinderabzug oder zumindest der Unterstützungsabzug zu gewähren. Bezüglich der Tochter R. machen die Rekurrenten geltend, dass sie bereits im Schreiben vom 21. Oktober 2010 erwähnt hätten, dass sie ihre Tochter sehr unterstützen, dafür aber keine Belege einreichen könnten.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. März 2011 schloss die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. So hätten die Rekurrenten weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht neue Tatsachen oder Beweismittel vorbringen können, welche eine andere Beurteilung nach sich ziehen könnte.

Mit Replik vom 15. April 2011 machen die Rekurrenten geltend, dass sie den Antrag um Gewährung des Unterstützungsabzugs für Tochter R. bereits zurückgezogen haben und für Tochter G. kein Kinderabzug, sondern lediglich ein Unterstützungsabzug gefordert werde. Weiter weisen die Rekurrenten auf das Kreisschreiben vom 21. Dezember 2010 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Nr. 30) hin, welches ein umfangreiches Vermögen erwähne, dessen Vermögenserträge einen selbständigen Unterhalt des Kindes erlauben. Ausserdem verweisen die Rekurrenten bezüglich der von der Steuerverwaltung verlangten Nachweise auf die Steuererklärungen der Kinder, zumal diese die geforderten Angaben enthalten würden. Heute könne ein Reinvermögen von CHF 105'663.– (Sohn P.), resp. CHF 110'474.– (Tochter G.) nicht mehr als umfangreich gelten.

In ihrer Duplik vom 10. Mai 2011 schloss die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. November 2010 betreffend kantonale Steuern pro 2009 aufzuheben.

b) Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung die Kinder-, Unterstützungs- und Versicherungsabzüge für die beiden Kinder P. und G. zu Recht nicht gewährt hat.

3.a) Gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG in der hier anwendbaren Fassung vom 13. Dezember 2007 können vom Einkommen CHF 6'800.– abgezogen werden für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder der beruflichen Ausbildung obliegende, in

häuslicher Gemeinschaft mit der steuerpflichtigen Person lebende Kind, an dessen Unterhalt sie zur Hauptsache beiträgt.

b) § 35 Abs. 1 lit. b StG sieht vor, dass CHF 5'500.– vom Einkommen abgezogen werden für jede angehörige Person, an deren Unterhalt die steuerpflichtige Person in Erfüllung einer rechtlichen Unterstützungspflicht mindestens in Höhe des Abzuges beiträgt.

4.a) Die Steuerverwaltung stützt sich auf die Faustregel, dass bei einer in der Schweiz wohnhaften alleinstehenden Person die Unterstützungsbedürftigkeit ausgeschlossen sei, wenn ihr Reineinkommen CHF 15'000.– und/oder ihr Reinvermögen CHF 50'000.– übersteigen. Im vorliegenden Fall beruft sich die Steuerverwaltung darauf, dass gemäss Steuerunterlagen die Kinder je über ein Vermögen von über CHF 100'000.– verfügen und deshalb keine Unterstützungsbedürftigkeit vorliegt.

b) aa) Die Rekurrenten hingegen machen geltend, dass gemäss Kreisschreiben vom 21. Dezember 2010 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Nr. 30, Ziffer 10.3) der Kinderabzug beispielsweise nicht gewährt werde, «wenn das Kind über ein umfangreiches Vermögen verfügt, dessen Vermögenserträge einen selbständigen Unterhalt des Kindes erlauben». Sie argumentieren, das Kreisschreiben vom 21. Dezember 2010 spreche von Vermögenserträgen, nicht vom Verzehr des Vermögens. Ausserdem könne heute ein Reinvermögen von CHF 105'663.00 (Sohn P.) resp. CHF 110'474.– (Tochter G.) nicht mehr als umfangreich gelten.

bb) Das Kreisschreiben vom 21. Dezember 2010 der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist erst auf den 1. Januar 2011 in Kraft getreten. Für die Auslegung der Gesetzesartikel kann es jedoch trotzdem berücksichtigt werden.

c) Zu prüfen ist deshalb, ob die Faustregel der Steuerverwaltung (ein Einkommen über CHF 15'000.– und/oder ein Vermögen über CHF 50'000.– der unterstützten Person schliesst die Geltendmachung des Kinder- wie auch des Unterstützungsabzugs aus) in dieser Form haltbar ist.

d) aa) Zu beachten ist die neuere Praxis des Bundesgerichts. Das Bundesgericht verweigerte in seinem Urteil 2C_357/2010 vom 14. Juni 2011 den Kinderabzug, da dem Kind aufgrund einer Querschnittslähmung eine Versicherungssumme von CHF 700'000.– ausbezahlt worden sei (E. 3.2). Das Bundesgericht erachtete den Verzehr des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts als zumutbar. Es legte jedoch keine Schwellenwerte oder Faustregeln fest.

bb) Im Urteil des Bundesgerichts 2A.323/2003 vom 30. Januar 2004 (E. 4.3) machte der Beschwerdeführer geltend, dass er gemäss eigenen Angaben seinem studierenden Sohn einen Betrag von jährlich CHF 10'000.– überwiesen habe, wobei der Sohn ein eigenes Einkommen von CHF 17'790.– erzielte. Weiter führte der Beschwerdeführer aus, sein Sohn habe allerdings einen jährlichen Bedarf von CHF 24'000.–. Die Vorinstanz hielt dem entgegen, dass gemäss konstanter Praxis

ein Unterhaltsbedarf von lediglich CHF 16'000.– anzunehmen sei und der Beschwerdeführer daher weniger als zur Hälfte zum Unterhalt seines Sohnes beitrage, weshalb ihm kein Kinderabzug gewährt werden könne. Die Vorinstanz legte jedoch nicht offen, wie dieser Betrag ermittelt wurde. Das Bundesgericht verweist auf einen früheren Entscheid und hält fest, dass – auf das Jahr 1999 bezogen – ein jährliches Brutto-Einkommen von lediglich CHF 13'600.– den Unterhaltsbedarf, selbst in einer schweizerischen Gegend mit niedrigen Lebenshaltungskosten, nicht zu decken vermöge. Das Bundesgericht gewährte damals aus diesem Grund den Sozialabzug (Urteil des Bundesgerichts 2A.536/2001, E. 3.2.2). In seinem Entscheid 2A.323/2003 vom 30. Januar 2004 wies das Bundesgericht den Fall an die Vorinstanz zur Abklärung des Unterhaltsbedarfs des Sohnes zurück. Somit ist offensichtlich, dass das Bundesgericht die Faustregel von CHF 16'000.– als zu niedrig erachtet.

e) Zu Recht weisen die Rekurrenten darauf hin, dass im Kreisschreiben vom 21. Dezember 2010 nicht vom Verzehr des Kindsvermögens die Rede ist, sondern auf die entsprechenden Vermögenserträge verwiesen wird. So müssen die Erträge des Kindsvermögens den selbständigen Unterhalt des Kindes erlauben. Die Praxis der Steuerverwaltung, dass ein eigenes Einkommen von CHF 15'000.– den Kinder- wie auch den Unterstützungsabzug ausschliesst, erscheint im Lichte der bundesgerichtlichen Praxis deshalb als nicht haltbar. Ein solches Einkommen ist zur Finanzierung des Lebensunterhaltes zu niedrig. Erst recht unhaltbar ist die Praxis, wonach ein Kindsvermögen von nur gerade CHF 50'000.– den Kinderabzug gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG wie auch den Unterstützungsabzug für in Ausbildung stehende Kinder gemäss § 35 Abs. 1 lit. b StG ausschliesst. Das Interesse an einer einfachen Praxis ändert daran nichts.

f) aa) Dieses Ergebnis ergibt auch aus den Bestimmungen im Privatrecht, Art. 277 Abs. 2 und Art. 276 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB), welche zumindest im Bereich von § 35 Abs. 1 lit. b StG relevant sind, wo auf die Rechtspflicht der Eltern Bezug genommen wird. Werden in einer steuerrechtlichen Norm zivilrechtliche Begriffe verwendet, so ist deren zivilrechtliche Bedeutung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, VB zu DBG, N 115). Gemäss Art. 277 Abs. 2 ZGB haben die Eltern, wenn das Kind noch keine angemessene Ausbildung absolviert hat, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für seinen Unterhalt aufzukommen, bis eine entsprechende Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann. Dafür müssen die wirtschaftlich relevanten Rahmenbedingungen der Pflichtigen und des Berechtigten einander gegenüber gestellt werden (zur Zumutbarkeit siehe Breitschmid in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456 ZGB, Hrsg. Honsell/Vogt/Geiser, 4. Auflage, Basel 2010, Art. 277 N 15).

bb) Im Urteil des Kantonsgerichts Graubünden vom 21. November 2005 i.S. B. V. gegen K. V. (FamPra 2006, S. 781 ff.) wird ausgeführt, dass ein Kind sein übriges Vermögen dann anzuzehren hat, wenn dieses im Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Eltern bedeutend ist (mit Verweis auf BGE 111 II 410 ff.; Breitschmid, a.a.O., Art. 277 N 15).

cc) Das Vorhandensein von Kindesvermögen bedeutet nicht notwendig, dass das Kind auch Beiträge leisten muss. Und es bedeutet vor allem nicht, dass das Kind dieses Vermögen vollständig für seinen Unterhalt einzusetzen hat (Breitschmid, a.a.O., Art. 276 N 33).

dd) Im vorliegenden Fall erscheint es mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung und die zivilrechtliche Regelung als nicht haltbar, dass einem Kind zugemutet wird, sein Vermögen von gut CHF 100'000.– für eine fünfjährige Medizinausbildung aufzubreuchen (somit CHF 20'000.– p.a.). Hier eine neue, diesen Vorgaben entsprechende Praxis zu entwickeln, ist Aufgabe der Steuerverwaltung.

g) aa) Die Steuerverwaltung beruft sich ausserdem darauf, dass die Eltern, wenn sie einen Sonderfall geltend machen, diesen mit Unterlagen, konkreten Berechnungen etc. belegen müssen.

bb) Die Rekurrenten haben die notwendigen Unterlagen nicht eingereicht. Sie sind jedoch substantiierungs- und beweispflichtig. So müssen die Rekurrenten die Unterstützungsleistungen in minimaler Höhe hinreichend nachweisen, da ansonsten der Abzug verweigert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 213 N 57). Zu berücksichtigen ist im vorliegenden Falle aber auch Folgendes: Im Rahmen des Einspracheverfahrens verlangte die Steuerverwaltung lediglich die Unterlagen betreffend den Lebensumständen der Tochter R., nicht aber für die beiden anderen Kinder. Der Sohn P. lebte bei seinen Eltern, studierte und erzielte bis auf einen Vermögensertrag kein eigenes Einkommen, so dass die Unterstützung durch die Rekurrenten naheliegend ist. Das Gleiche gilt hinsichtlich der Tochter G., die ebenfalls studierte, kein eigenes Einkommen erzielte und bis kurz vor dem Stichtag bei ihren Eltern lebte. Die Steuerverwaltung hat aus den Unterlagen der Kinder nur steuerbelastende Nachweise bezüglich des Vermögens herangezogen. Welche steuerentlastenden Nachweise zu erbringen gewesen wären, war unklar. Entsprechend wiegt das Versäumnis der Rekurrenten nicht schwer.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Kreisschreiben vom 21. Dezember 2010 nicht vom Verzehr eines umfangreichen Vermögens spricht, sondern von dessen Erträgen, welche einen selbständigen Unterhalt des Kindes erlauben. Ausserdem erscheint mit Blick auf die bundesgerichtliche Praxis der Betrag von CHF 15'000.– als Einkommensobergrenze für die Gewährung des Kinder- bzw. Unterstützungsabzugs als zu niedrig. Der Rekurs ist somit gutzuheissen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, über die entsprechenden Abzüge neu zu entscheiden. Die Rekurrenten werden ihrerseits gegebenenfalls Nachweise über geleistete Unterhaltszahlungen erbringen müssen.

Demgemäss wird erkannt:

In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. November 2010 aufgehoben.