



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.293

Entscheid

11. Januar 2010

Mitwirkend:

Präsident U. Hofstetter, die Mitglieder A. Tobler, M. Ochsner und Sekretär H. Knüsli

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

Rekursgegner,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend

Einschätzung 2006 (14.2. - 31.12.)

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist seit 13. Februar 2006 verwitwet. In der Steuererklärung 2006 (ab 14. Februar) machte er bei der Staats- und Gemeindesteuer einen – wegen zeitlich nur teilweiser Steuerpflicht gekürzten – Sozialabzug für ausserhalb des Haushalts lebende Kinder von Fr. 5'987.- geltend. Dieser bezog sich auf seine am . Juli 1980 geborene Tochter B, welche an der Universität C studiert.

Die Steuerkommissarin liess in ihrem Einschätzungsentscheid vom 23. Juli 2008 stattdessen lediglich den Unterstützungsabzug von Fr. 2'500.- bzw. (gekürzt) Fr. 2'201.- zum Abzug zu. Sie begründete dies damit, dass gemäss ständiger Einschätzungspraxis bei noch nicht abgeschlossener Erstausbildung von über 25-jährigen erwerbslosen Studenten den Eltern nur dieser Abzug gewährt werde.

B. Mit Einsprache vom 11. August 2008 bestand der Pflichtigen auf dem deklarierten Abzug. Dabei verwies er auf Art. 125 Abs. 3 lit. e der Verfassung des Kantons Zürichs vom 27. Februar 2005 (KV), in Kraft seit 1. Januar 2006, welcher die steuerliche Entlastung von Personen mit Unterhalts- und Unterstützungspflichten vorschreibe. Eine Beschränkung auf das 25. Altersjahr sei daraus nicht ersichtlich.

Am 14. Mai 2009 fand eine Besprechung zwischen dem Pflichtigen und der Steuerkommissarin statt, und am 9. Oktober 2009 wies das kantonale Steueramt die Einsprache in diesem Punkt ab.

C. Hiergegen erhob der Pflichtige am 31. Oktober 2009 Rekurs mit dem Antrag, den Kinderabzug von Fr. 5'906.- zu gewähren. Zur Begründung wiederholte er im Wesentlichen die Ausführungen in der Einsprache. Überdies rügte er eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit gemäss Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV).

Das kantonale Steueramt schloss am 2. Dezember 2009 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Der Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Laut § 34 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG, in der hier massgeblichen Fassung vom 25. April 2005, in Kraft seit 1. Januar 2006) werden für die Steuerberechnung vom Reineinkommen für minderjährige Kinder, die unter elterlicher Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehen, sowie für volljährige Kinder, die das 25. Altersjahr noch nicht erreicht haben, in der beruflichen Ausbildung stehen und deren Unterhalt der Steuerpflichtige zur Hauptsache bestreitet, als Kinderabzug je Fr. 6'800.- abgezogen. Massgeblich für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (§ 34 Abs. 2 StG).

Die Einschränkung des Kinderabzugs auf Kinder in Ausbildung bis zum 25. Altersjahr geht zurück auf den Gegenvorschlag des Regierungsrats zur Volksinitiative "Verdoppelung der Kinderabzüge zur Entlastung der Familien". Darin hat jener vorgeschlagen, die Kinderabzüge zwar zu erhöhen, sie aber auf Kinder zu beschränken, die das 25. Altersjahr noch nicht überschritten haben (Amtsblatt Nr. 33 vom 13. August 2004). Eine Begründung für die vorgeschlagene Begrenzung ist den Ausführungen nicht zu entnehmen. Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) hat diesen Gegenvorschlag in Bezug auf die Erhöhung der Beträge abgelehnt und stattdessen einen eigenen Gegenvorschlag (Antrag 411b) eingebracht, worin sie die Alterslimite aber übernahm. Gemäss Votum des Referenten im Kantonsrat erschien diese als rechtlich zulässig und inhaltlich vertretbar, da sich Kinder im Alter von 25 Jahren in der Regel selbstständig machten (Protokoll des Zürcher Kantonsrats, 93. Sitzung, 7. März 2005, S. 7036 ff). Weitere Wortmeldungen zu dieser Frage finden sich im Protokoll keine. Dieser Vorschlag gelangte am 25. September 2005 im Wesentlichen unverändert zur Volksabstimmung und wurde angenommen.

b) Die Tochter des Pflichtigen ist am . Juli 1980 geboren worden und war damit Ende 2005 über 25 Jahre alt. Mithin steht dem Pflichtigen nach der zitierten Bestimmung der Kinderabzug für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 nicht mehr zu.

2. Der Pflichtige macht dagegen geltend, dass die Alterslimite von § 34 Abs. 1 lit. a StG gegen Art. 125 Abs. 3 KV sowie gegen Art. 8 BV verstosse.

a) Wenn Gerichte einen generellen Rechtssatz eines Gesetzes oder einer Verordnung auf einen konkreten Sachverhalt anwenden, haben sie nicht nur zu untersuchen, wie die Rechtsnorm im konkreten Fall richtig anzuwenden ist, sondern sie können auch prüfen, ob der anzuwendende Rechtssatz seinerseits rechtmässig, d.h. verfassungs- und gesetzmässig ist (akzessorischen Normenkontrolle; vgl. Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. A., 2008, N 2071). Das Gebot zur akzessorischen Normenkontrolle wird aus dem Legalitätsprinzip gemäss Art. 5 Abs. 1 BV abgeleitet. Mit Bezug auf zürcherische Gerichte – wozu auch die Steuerrekurskommissionen zu zählen sind – ist die Verpflichtung zur akzessorischen Normenkontrolle neuerdings in Art. 79 Abs. 1 KV ausdrücklich festgehalten (Isabelle Häner in: Häner/Rüssli/Schwarzenbach, Kommentar zur Zürcher Kantonsverfassung, 2007, Art. 79 N 9 ff).

Nach Art. 190 BV (in der Fassung vom 12. März 2000, in Kraft seit 1. Januar 2007) sind indessen Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden – also auch für Gerichte – massgebend. Damit kann Bundesgesetzen im Rahmen einer akzessorischen Normenkontrolle die Anwendung nicht versagt werden (BGE 131 II 710 E. 5.4; 129 II 249 E. 5.4). Bei kantonalen Gesetzesbestimmungen gilt das Anwendungsgebot von Art. 190 BV an sich nicht. Setzt das kantonale Steuergesetz jedoch unmittelbar Harmonisierungsrecht des Bundes um, das im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) enthalten ist, greift das verfassungsrechtliche Anwendungsgebot auf das kantonale Recht durch. Das kantonale Steuergesetz wird davon als Umsetzungsakt der bundesgesetzlichen Ordnung erfasst (vgl. BGr, 25. September 2009, 2C_62/2008). Im Bereich der direkten Steuern erstreckt sich die Harmonisierung durch das StHG u.a. auf die subjektive Steuerpflicht, den Steuergegenstand und die zeitliche Bemessung der direkten Steuern. Sache der Kantone bleibt die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge (Art. 129 Abs. 2 BV, Art. 1 Abs. 3 StHG). Art. 9 Abs. 4 StHG macht insbesondere einen Vorbehalt in Bezug auf Kinderabzüge und andere Sozialabzüge des kantonalen Rechts. Der streitige § 34 Abs. 1 lit. a StG ist als Kinderabzug gemäss Art. 9 Abs. 4 StHG angelegt. Er setzt damit nicht Harmonisierungsrecht des Bundes um und fällt damit nicht unter das Anwendungsgebot von Art. 190 BV, weshalb die Bestimmung akzessorisch auf ihre Verfassungsmässigkeit überprüft und ihr gegebenenfalls die Anwendung versagt werden darf.

b) aa) Gemäss Art. 125 Abs. 2 KV werden die Steuern nach den Grundsätzen der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgestaltet. Abs. 3 enthält eine Liste von zusätzlichen Grundsätzen; insbesondere sieht der vom Pflichtigen angerufene Abs. 3 lit. e vor, dass die Ausgestaltung der Steuern Personen mit Unterhalts- und Unterstützungspflichten entlasten soll.

Art. 125 Abs. 2 KV formuliert allgemeine Besteuerungsgrundsätze, welche eng an diejenigen der Bundesverfassung angelehnt sind (Michael Beusch in: Häner/Rüssli/Schwarzenbach, Art. 125 N 13 ff., auch zum Folgenden). Mit den in Art. 125 Abs. 3 KV aufgestellten Grundsätzen erhält die Regelung zumindest formell eine wesentliche Erweiterung. Wie bereits der Wortlaut der Bestimmungen durch die "Soll-" Formulierung aufzeigt, weisen diese programmatischen Charakter auf. Sie richten sich in erster Linie an den Gesetzgeber; für die Rechtsanwendung lässt sich daraus im Allgemeinen keine konkrete Lösung ableiten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum zürcherischen Steuergesetz, 2. A., 2006, VB zu StG N 110). Dabei ist es dem Gesetzgeber anheim gestellt, auf welche Weise er die Grundsätze konkretisieren will. Er hat innert den Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit.

bb) Indem Art. 125 Abs. 3 lit. e KV dem Gesetzgeber eine steuerliche Entlastung bei Unterhalts- und Unterstützungspflichten vorschreibt, knüpft die Bestimmung an zivilrechtliche Unterstützungspflichten an.

In Bezug auf volljährige Kinder in Ausbildung ist demnach auf die entsprechende zivilrechtliche Regelung abzustellen. Gemäss Art. 277 Abs. 1 ZGB dauert die Unterhaltspflicht der Eltern bis zur Mündigkeit des Kindes. Hat es dann noch keine angemessene Ausbildung, so haben die Eltern, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für seinen Unterhalt weiterhin aufzukommen, bis eine entsprechende Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann (Abs. 2). Es besteht keine absolute Altersgrenze (Peter Breitschmid, in: Basler Kommentar, 3. A., 2006, Art. 277 N 21, auch zum Folgenden). Eine solche erscheint im Zivilrecht auch nicht als zweckmässig, da für ausserordentliche Fälle, z.B. wenn das Kind ohne eigenes Verschulden binnen üblicher Fristen noch keinen Ausbildungsabschluss erlangen konnte und der weitere Unterhalt den Eltern persönlich und wirtschaftlich zumutbar ist, wohl Ausnahmen vorzusehen wären. Die Mündigenunterhaltspflicht erlischt demnach

nicht schlagartig mit dem Erreichen eines bestimmten Alters, sondern verflacht sich mit zunehmendem Alter graduell.

cc) Die eingeführte Altersgrenze in § 34 Abs. 1 lit. a StG widerspricht demnach unter Umständen der zivilrechtlichen Ordnung. Dennoch lässt sich nicht sagen, dass der kantonale Gesetzgeber damit seinem Auftrag im Licht von Art. 125 Abs. 3 lit. e KV nicht wahrgenommen habe.

Der Kinderabzug gehört zu den so genannten Sozialabzügen. Hintergrund der Sozialabzüge ist die Überlegung, dass alles, was jemand notwendigerweise für sich, seine Familienangehörigen oder für unterstützungsbedürftige Personen verwendet, zur Steuerzahlung nicht zur Verfügung steht und deshalb auch nicht als Massstab steuerlicher Leistungsfähigkeit herangezogen werden darf (Markus Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 7 N 27 und Art. 9 N 60 StHG). Sozialabzüge sind aber nicht unmittelbar auf die Berücksichtigung von effektiven Aufwendungen der Steuerpflichtigen, sondern auf Gruppendifferenzierungen ausgerichtet. Sie sind deshalb ein Element der Tarifgestaltung (Reich, Art. 9 N 67 StHG, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 34 N 7 StG; Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 76). Als solche wirken sie wie ein Raster, sie tragen den konkret verausgabten Mitteln bloss typisiert Rechnung, d.h. es wird statt auf den konkreten auf einen typischen, abstrakten Sachverhalt abgestellt. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, bei Auslegung und Anwendung solcher Bestimmungen auch schematische und Praktikabilitätsüberlegungen anzustellen.

Der Vorbehalt des kantonalen Rechts in Art. 9 Abs. 4 StHG soll zudem nur ermöglichen, das in den Kantonen gewachsene Recht weiterzuführen (Reich, Art. 9 N 68). Diese früheren Kinderabzüge waren aber nie kostendeckend (vgl. § 31 Abs. 1 Ziff. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951: Fr. 5'300.-). Der Kinderabzug reicht denn auch nach einhelliger Meinung bei Weitem nicht aus, um die Kosten für Kinder auszugleichen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 34 N 18). Soweit sich aus Art. 125 Abs. 3 lit. e KV demnach überhaupt ein Auftrag zur Legiferierung von Kinderabzügen ergibt, hat sich der kantonale Gesetzgeber an den von Art. 9 Abs. 4 StHG gesteckten Rahmen zu halten. Aus dem systematischen Zusammenhang ist somit zu schliessen, dass Art. 125 Abs. 3 lit. e KV keine kostendeckende Kinderabzüge verlangt.

Weiter fällt in Betracht, dass gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG nur Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Gewalt stehenden Kinder von den Steuern abgezogen werden können. Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten – wozu auch Unterhaltsleistungen kraft Art. 277 ZGB an das mündige Kind gehören – dürfen kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nicht abgezogen werden. Umgekehrt sind solche Leistungen beim Empfänger steuerfrei (Art. 7 Abs. 4 lit. g StHG; Reich, Art. 9 N 40 StHG). Es ist deshalb fraglich, ob der kantonale Gesetzgeber durch eine kantonale Verfassungsbestimmung überhaupt verpflichtet werden darf, den Kinderabzug in einem Ausmass festzusetzen, das den nicht zugelassenen Unterhaltsabzug vollständig aufwiegt.

Insgesamt ist deshalb davon auszugehen, dass der kantonale Gesetzgeber mit dem Kinderabzug gemäss § 34 Abs. 1 lit. a StG Mündigenunterhaltsverpflichtungen eines Steuerpflichtigen grundsätzlich hinreichend berücksichtigt hat und damit den Auftrag von Art. 125 Abs. 3 lit. e KV diesbezüglich erfüllt hat. Daran ändert nichts, dass der Abzug zeitlich limitiert ist. Es war nach dem Gesagten nie die Meinung, dass mit dem Kinderabzug sämtliche effektiven Kosten steuerlich abziehbar sein sollen. Wenn nun der Gesetzgeber im Interesse einer Pauschalierung nicht die effektiven Kosten, sondern nur einen beschränkten Teilbetrag zulässt, so ist nicht einzusehen, weshalb dies nicht auch in Bezug auf die zeitliche Dauer des Kinderabzugs gelten soll. Die Altersgrenze von 25 Jahren ist zudem vertretbar, weil der Gesetzgeber bei der Regelung der Verhältnisse auf einen typisierten Sachverhalt abstellen darf und er deshalb davon ausgehen durfte, dass Kinder mit höherer Ausbildung sie im Regelfall in diesem Alter abschliessen.

Anzufügen ist allerdings, dass aufgrund der Formulierung im Gesetz, der Abzug nur bei Kindern zuzulassen, "die das 25. Altersjahr noch nicht erreicht haben", und dies bereits am ersten Tag nach dem 24. Geburtstag der Fall ist, geschlossen werden könnte, dass demnach in diesem Jahr – da auf die Verhältnisse per Ende Jahr abzustellen ist – der Kinderabzug nicht mehr zulässig sei. Mit anderen Worten wäre nach dem Gesetzeswortlaut der Kinderabzug letztmals in dem Jahr zulässig, in welchem das Kind seinen 23. Geburtstag feiert (so Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 34 N 32).

Dies entspricht indessen nicht den Absichten des Gesetzgebers. Die Formulierung von § 34 Abs. 1 lit. a StG entspricht mit Bezug auf die streitige Textstelle dem Gegenvorschlag des Regierungsrats zur Volksinitiative "Verdoppelung der Kinderab-

züge zur Entlastung der Familien". Dazu führte er aus, dass damit der Kinderabzug auf Kinder beschränkt werden soll, "die das 25. Altersjahr noch nicht überschritten haben". Im Vergleich zur Absicht des Regierungsrats ist deshalb die Formulierung der Vorlage klar missglückt. Der Präsident der Kommission für Wirtschaft und Abgaben seinerseits erwähnte in seinem Referat vor dem Kantonsrat ebenfalls "volljährige Kinder bis 25 Jahre", und unterstützte die Altersbegrenzung mit den Worten, dass sie auch inhaltlich vertretbar sei, denn in der Regel machten sich Kinder spätestens im Alter von 25 Jahren selbstständig. Weitere Wortmeldungen liegen – wie bereits erwähnt – nicht vor. Vor dem Hintergrund der Materialien ergibt sich demnach klar, dass der Gesetzgeber von einem Abzug bis zum Abschluss des 25. Altersjahrs ausging und die Formulierung des Gesetzes nicht den wahren Sinn wiedergibt. Dieser Auslegung folgt auch das kantonale Steueramt gemäss seiner Neuformulierung von Randziffer 12 der Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 18. Dezember 2009 (nZStB I Nr. 20/002), welche ebenfalls auf die Vollendung des 25. Altersjahres abstellt.

Die Alterslimite in § 34 Abs. 1 lit. a StG steht damit nicht im Widerspruch zu Art. 125 Abs. 3 lit. e KV.

c) Der Pflichtige rügt ferner, § 34 Abs. 1 lit. a StG verletze durch die je nach Alter der unterstützten Person unterschiedliche steuerliche Entlastung das Gleichbehandlungsgebot in Art. 8 BV.

aa) Nach Art. 8 Abs. 1 BV sind alle Menschen vor dem Gesetze gleich. Im Bereich der Steuern wird Art. 8 Abs. 1 BV durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV; BGE 133 I 206 E. 6 = StE 2007 A 21.16 Nr. 10 mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Tangiert ist vorliegend in erster Linie das Prinzip der Gleichmässigkeit der Besteuerung, welches vom Bundesgericht weitgehend mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichgesetzt wird. Nach diesem Grundsatz 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 unterschiedlicher Steuerbelastung führen (Vallender/Wiederkehr, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender, Die schweizerische Bundesverfassung, 2. A., 2008, Art. 127 N 15). Der Gesetzgeber hat aber auch hier weitgehende Gestaltungsfreiheit (BGE 126 I 78, auch zum Folgenden). Die Rechtsgleichheit ist nicht schon

verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen. Der Richter muss sich daher bei der Überprüfung der unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung eine gewisse Zurückhaltung auferlegen. Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt.

bb) Der Pflichtige hat wie alle anderen Steuerpflichtigen bis zum Erreichen des 25. Altersjahrs der unterstützten Tochter den Kinderabzug in Anspruch nehmen können. Der Wegfall des Abzugs wegen Überschreitens des 25. Altersjahrs stellt deshalb keine Benachteiligung dar gegenüber denjenigen Steuerpflichtigen, welche wegen des jüngeren Alters der unterstützten Kindern den Abzug noch beanspruchen können, da er dies in ihrer Situation ja auch tun konnte. Weiter behauptet er zu Recht nicht, dass andere Steuerpflichtige im Unterschied zu ihm auch nach Überschreiten dieser Altersgrenze noch den Kinderabzug geltend machen dürfen. Worin die gerügte Ungleichbehandlung bestehen soll, ist deshalb schwer fassbar; wahrscheinlich erblickt er sie darin, dass solchen Steuerpflichtigen, deren Kinder ihre Ausbildung mit Erreichen des 25. Altersjahrs abschliessen, während der gesamten Ausbildungszeit ein Abzug zusteht, während bei ihm dies nicht der Fall ist. Es ist aber nicht einzusehen, weshalb es einem Gesetzgeber nicht erlaubt sein soll, allen Steuerpflichtigen denselben limitierten Kinderabzug zu gewähren. Zu fordern ist lediglich, dass die Umsetzung der Alterslimite bei Steuerpflichtigen in gleichen Verhältnissen nicht zu ungerechtfertigten unterschiedlichen Ergebnissen führt. Dies ist hier zu verneinen, da die Abzugsmöglichkeit bei allen auf die gleiche Weise beschränkt ist. Hinzu kommt, dass – wie bereits ausgeführt – Härten, welche aus der vom Gesetzgeber gewählten Pauschalierung und Typisierung notwendigerweise fliessen, bis zu einem gewissen Grad vor dem Rechtsgleichheitsgebot Bestand haben. Das zulässige Ausmass erscheint vorliegend jedenfalls nicht als überschritten.

3. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Weil die Frage der Verfassungsmässigkeit von § 34 Abs. 1 lit. a StG bisher noch nicht entschieden werden musste und es sich deshalb um eine Frage von allgemeiner Bedeutung handelt, rechtfertigt es sich, die Sache kraft § 114 Abs. 1 Satz 2 StG trotz des geringen Streitwerts in Dreierbesetzung zu entscheiden.

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]