

2234

Staats- und Gemeindesteuern. Zu den Voraussetzungen des Kinderabzuges (Art. 38 Abs. 1 lit. a StG). Sind die Eltern einer volljährigen Tochter zum Kinderabzug berechtigt, wenn die Tochter nach dem Erwerb eines Handelsdiploms und nach einem Sprachaufenthalt noch eine Fachhochschule besucht?

Aus den Erwägungen:

2. Nach Art. 38 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG, bGS 621.11) wird im Rahmen der Sozialabzüge namentlich auch für volljährige Kinder, die in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehen, ein Kinderabzug von Fr. 5'500 gewährt. Wenn sich das volljährige Kind dafür zwingend am auswärtigen Ausbildungsort aufhalten muss, wird den Eltern ein Kinderabzug von Fr. 10'000 vom Reineinkommen abgezogen. Diese Abzüge werden nur gewährt, sofern die steuerpflichtige Person den Unterhalt zur Hauptsache bestreitet und für das Kind keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 35 lit. c StG abgezogen werden. Der Betrag wird um erhaltene Stipendien bis minimal Fr. 4'000 gekürzt. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung werden diese Sozialabzüge nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt.

Um den beantragten Maximalabzug von Fr. 10'000 für die volljährige Tochter S. zu gewähren, müssten somit am Ende der Steuerperiode 2001 die folgenden fünf Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

1. Berufliche oder schulische Ausbildung des volljährigen Kindes ist noch nicht abgeschlossen;
2. Bestreitung des Unterhaltes des volljährigen Kindes zur Hauptsache durch die Eltern;
3. Zwingend ständiger Aufenthalt am auswärtigen Ausbildungsort; (andernfalls reduziert sich der Kinderabzug auf Fr. 5'500.--);
4. Kein Zufluss von Stipendien über Fr. 4'000; (andernfalls entsprechende Reduktion);
5. Kein Abzug von Unterhaltsbeiträgen nach Art. 35c StG.

3. a) Umstritten ist zunächst, ob die erste Voraussetzung im vorliegenden Fall noch gegeben ist oder nicht. Die kantonale Steuerverwaltung geht davon aus, dass die Beurteilung, ob ein volljähriges Kind

noch in der Ausbildung stehe, im Steuerrecht analog zur zivilrechtlichen Praxis der elterlichen Unterhaltspflicht zu beantworten sei. Sie stützt sich vorab auf *Richner/Frei/Kaufmann (Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, N20 zu §34)*, wonach als berufliche Ausbildung jeder Ausbildungsgang gelte, welcher mittelbar (Mittelschule) oder unmittelbar (Berufslehre, Fachhochschule, Hochschule) dazu diene, die Erstausbildung abzuschliessen. Diese Erstausbildung sei abgeschlossen, sobald ein Abschluss erlangt werde, der für die Ausübung eines bestimmten Berufes erforderlich sei. Dieses Stadium sei bei der volljährigen Tochter S. bereits mit dem Erlangen des Handelsdiploms erreicht worden. Würden weitergehend Zusatz- oder Zweitausbildungen unter den Begriff der beruflichen Ausbildung fallen, so könnten die Eltern nach Auffassung der Vorinstanz unabhängig von der Notwendigkeit bzw. Verpflichtung zur Unterstützung ihrer Kinder einen Kinderabzug geltend machen. Diese enge, Zusatz- und Zweitausbildungen vom Kinderabzug ausschliessende Auslegung wurde inzwischen auch von der Zürcher Steuerrekurskommission relativiert, obschon diese sich an die Praxis zur zivilrechtlichen Unterhaltspflicht anlehnt: Hat ein volljähriges Kind vor der Mündigkeit eine Berufslehre oder Berufsschule abgeschlossen, so hängt gemäss der Zürcher Steuerrekurskommission die Frage, ob die angemessene Ausbildung i.S. von Art. 277 ZGB und analog auch im Steuerrecht eine Zweitausbildung umfasse, von den bei Eintritt der Mündigkeit erkennbaren Fähigkeiten und Neigungen des Kindes, den Verhältnissen der Eltern sowie allfälligen Abreden der Beteiligten ab. Dabei müsse die Weiterbildung die Grundausbildung erweitern oder vertiefen, oder diese zwingend oder alternativ voraussetzen (so wie z.B. die kaufmännische Lehre den Zugang zur Hotelfachschule eröffne). Unter solchen Voraussetzungen könne dann auch eine Zweitausbildung eine berufliche Ausbildung darstellen (RK ZH, in: StE 2001 B.29.3 Nr. 17, Erw. 3b/bb a.E.).

b) Diese differenziertere Betrachtungsweise gilt nach den gleichen Autoren *Richner/Frei/Kaufmann in ihrem (jüngeren) Handkommentar zum DBG (2003, N 38 zu Art. 213, a.E.)* nun auch für die berufliche Ausbildung i.S. von Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG. Dass die hiesige Steuerverwaltung gestützt auf die noch undifferenzierte alte Zürcher Praxis einzig erwogen hat, die Tochter S. habe mit dem Handelsdiplom eine Erstausbildung abgeschlossen, weshalb der Kinderabzug zu verweigern sei, greift schon im Lichte der jüngeren Zürcher Rechtsprechung

und Lehre zu kurz. Dazu kommt, dass andere Kommentatoren des DBG und die Rechtsprechung anderer Kantone überhaupt davon ausgehen, dass der Kinderabzug nicht davon abhängig gemacht werden könne, ob der Steuerpflichtige rechtlich zum Unterhalt des Kindes verpflichtet sei (*Baumgartner in: Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht I/2a, N14 zu Art. 35 DBG*, mit Hinweis). Teilweise wird überhaupt verneint, dass es sich beim Fachhochschulstudium um eine Zweit- oder Zusatzausbildung handle, und der Kinderabzug wird auch für diese Etappe der Erstausbildung ohne weiteres gewährt. So betont die bernische Steuerrekurskommission, dass das Studium an einer Fachhochschule ebenso wie das Studium an einer Universität eine Grundausbildung voraussetzt (vgl. Art. 5 Abs. 1 des Fachhochschulgesetzes, FHSG, SR 414.71). Auch sei die HWV (wie im vorliegenden Fall die Fachhochschule Winterthur) eine Fachhochschule im Sinn von Art. 2 FHSG, welche heute der universitären Ausbildung gleichgestellt seien. Eine unterschiedliche Behandlung der Uni- und Fachhochschulstudenten sei daher bezüglich der Kinderabzüge nicht länger gerechtfertigt (StRK BE in: StE 2002, B 29.3 Nr. 19).

c) Im hiesigen kantonalen Steuerrecht finden sich weder im Wortlaut von Art. 38 StG noch in den Materialien (Erläuterungen vom 23.2.1999 zum StG 2001, S. 17) Hinweise dafür, dass die Gewährung des Kinderabzuges bei volljährigen Kindern eine Ausbildung voraussetzt, für welche die Eltern im Rahmen der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht noch zur Kostentragung verpflichtet sind. Da das Feststellen der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht gerade beim Mündigen im Einzelfall sehr umstritten und schwierig sein kann (vgl. *Honsell/Vogt/Geiser, Basler Kommentar, N 8 zu Art. 277 ZGB*) ist ohne Grundlage im Gesetz nicht anzunehmen, der kantonale Steuergesetzgeber habe für den Bereich der Massenverwaltung und insbesondere für den Kinderabzug auf diesen zivilrechtlichen Begriff abstellen wollen. Entscheidend ist vielmehr, dass die Zulassung zu den Fachhochschulen öffentlich-rechtlich geregelt ist und heute *gleichberechtigt* durch drei verschiedene Grundausbildungen erlangt werden kann: durch eine Berufsmaturität, durch eine gymnasiale Maturität mit Berufspraktikum oder durch eine Berufslehre in Verbindung mit einer Aufnahmeprüfung und einem Praktikum (vgl. Art. 5 FHSG und Art. 1-3 der Verordnung über die Zulassung zu Fachhochschulstudien, FHSV, SR 414.715). Dem ist im Steuerrecht im Hinblick auf den Kinderabzug dadurch Rechnung zu tragen, dass der Besuch einer Fachhochschule unab-

hängig von der gewählten Grundausbildung und wie der Besuch einer Universität ebenfalls als *Erstausbildung* zu qualifizieren ist. Es ist in Bezug auf den Kinderabzug kein stichhaltiger Grund dargetan oder ersichtlich, welcher die Privilegierung des Zugangs zur Fachhochschule via Maturität gegenüber dem Zugang via einer Berufslehre oder via eines Handelsdiploms rechtfertigen könnte. Von einer den Kinderabzug ausschliessenden *Zweitausbildung* ist erst dann auszugehen, wenn das volljährige Kind beispielsweise durch ein Fachhochschulstudium seine (Erst-)Ausbildung abgeschlossen hat und nun zusätzlich noch ein *andere* Studienrichtung absolviert. Das Gericht kommt zum Schluss, dass nebst der Grundausbildung (Lehre, Handelsdiplom, Berufsmaturität oder gymnasiale Maturität) eben auch die daran anschliessende Vertiefung an einer Fachhochschule genauso wie die Vertiefung an einer Universität grundsätzlich zum Kinderabzug berechtigt, und zwar auch dann, wenn bei einem volljährigen Kind die zivilrechtliche Unterhaltspflicht der Eltern (nach Art. 276ff. ZGB) vor Abschluss dieser Erstausbildung erloschen sein sollte (im Ergebnis ebenso: *St. Galler Steuerbuch*, 49 Nr. 1 Ziff. 3.2, a.E).

d) Die oben zitierte Berner Rechtsprechung (und ähnlich nun auch die Staatssteuernkommission in ihrer Weisung zur Gewährung des Kinderabzuges beim Besuch einer Fachhochschule, vom 31. März 2004, Ziff. 2 Abs. 3) verlangt indessen, dass es sich bei der betreffenden Erstausbildung um eine zusammenhängende Ausbildung handeln müsse. Sie akzeptiert in einem konkreten Fall einen Unterbruch zwischen Lehrende und Beginn des Studiums von drei Jahren, damit noch von einer zusammenhängenden Ausbildung gesprochen werden könne, und betont andererseits, dass den Fachhochschulanwärtern eine Berufspraxis von mindestens einem Jahr nahe gelegt werde. Im vorliegenden Fall hat die Tochter S. 1997 an der Kantonsschule in Trogen das Handelsdiplom erworben. Nach Angaben der Kantonsschule selber (www.kst.ch) berechtigt dieser Abschluss ohne anschliessenden Erwerb auch der kaufmännischen Berufsmatura nicht zum prüfungsfreien Übertritt in eine Fachhochschule. Dass die Tochter S. erst per Oktober 2001 in die Fachhochschule Winterthur (ZHW) eingetreten ist, schadet deshalb nicht, weil sie gemäss Art. 3 Abs. 1 FHSV nebst einer mindestens einjährigen geregelten Berufserfahrung zusätzlich noch eine Aufnahmeprüfung vorzubereiten und zu bestehen hatte, um überhaupt zum Fachhochschulstudium zugelassen zu werden. Unter Berücksichtigung ihres für den Studiengang "Fachjournalismus und

Unternehmenskommunikation" zumindest nützlichen Sprachaufenthaltes kann unter diesen zeitlichen Umständen noch durchaus von einer zusammenhängenden Ausbildung gesprochen werden.

e) Dieser Ausbildungszusammenhang wäre indessen nicht mehr gegeben, sobald eine Weiterbildungsmassnahme bloss der abgeschlossenen Grundausbildung und nicht dem Erwerb eines anerkannten, die Grundausbildung vertiefenden Abschlusses dient oder dafür vorausgesetzt wird (Erstausbildung); der Ausbildungszusammenhang wäre ferner dann nicht mehr gegeben, wenn das volljährige Kind nach einer abgeschlossenen Erst- oder Grundausbildung einen Berufswechsel anstrebt und dazu eine Zweitausbildung absolviert; vgl. *Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im Schweiz. Steuerrecht, Zürich 2000, 175 f., und P. Locher, Kommentar zum DBG, 1. Aufl., N 33 zu Art. 35 / N 19 zu Art. 34*].

f) Für den vorliegenden Fall steht indessen fest, dass die Tochter S. am massgebenden Stichtag noch in einer Erstausbildung an der Fachhochschule stand, und damit in einer beruflichen Ausbildung im Sinne von Art. 38 Abs. 1 lit. a StG.

4. Während Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG voraussetzt, dass der Pflichtige für den Unterhalt des betreffenden Kindes "sorgt", setzt Art. 38 Abs. 1 lit. a StG (wie Art. 214 Abs. 2 DBG) nur voraus, dass der Pflichtige den Unterhalt des Kindes "zur Hauptsache bestreitet." Der kantonale Gesetzgeber stellt damit nur auf die finanziellen Unterhaltsleistungen ab und akzeptiert, dass ein eigenes Einkommen des Kindes den Kinderabzug bei den Eltern nicht gefährdet, solange dieses weniger als die Hälfte zu seinem Unterhalt beiträgt. Daher kann es auf die von der Vorinstanz zitierte Stelle in *Richner/Frei/Kaufmann (Handkommentar, N 39 zu Art. 213 DBG)* nicht ankommen. Dass die beschwerdeführenden Eltern Ende 2001 den Unterhalt ihrer Tochter S. zur Hauptsache bestritten haben, ergibt sich einerseits daraus, dass es sich nach der bei den Akten liegenden Studienbestätigung der ZHW um ein Vollzeitstudium mit 1105 Lektionen pro Jahr handelt. Dass S. dieses im Oktober 2001 aufgenommene Studium nur berufsbegleitend absolviert hat, ist weder behauptet noch nachgewiesen. Auch ist unbestritten, dass S. dafür kein Stipendium bezogen hat. Für die Zeit ab Studienbeginn bzw. für den Stichtag per Ende 2001 ist seitens der Tochter S. auch kein eigenes Einkommen aktenkundig. Dass S. laut Vorinstanz im Jahr 2001 noch ein namhaftes Nettoeinkommen erzielt haben soll, wurde zwar behauptet, aber dieses Ein-

kommen wurde von der Vorinstanz weder beziffert noch aktenmässig belegt. Seitens der Beschwerdeführer ist indessen zugestanden, dass ihre Tochter noch bis zur Studienaufnahme im Herbst 2001 ein Erwerbseinkommen erzielt hat; im Übrigen habe sie aber mit der Studienaufnahme keiner Erwerbstätigkeit mehr nachgehen können. Dieser Sachdarstellung der Beschwerdeführer kann ohne weiteres gefolgt werden, nachdem die Vorinstanz dieser in ihrer Duplik nicht widersprochen hat. Dass S. bis zur Studienaufnahme ein nicht näher beziffertes eigenes Einkommen erzielt hat, schadet den beschwerdeführenden Eltern keinesfalls, da bei den Sozialabzügen auch der Eltern jeweils auf die Verhältnisse am Stichtag abzustellen ist (Art. 38 Abs. 2 StG). Dabei spielt grundsätzlich keine Rolle, ob die Voraussetzungen dafür erst unmittelbar vor dem Stichtag eintreten bzw. dahinfallen (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, N 71 zu Art. 213*). Als Stichtag ist bei den beschwerdeführenden Eltern das Ende der Steuerperiode 2001 massgebend. Soweit sich durch das Stichtagprinzip bei Studienbeginn für die Pflichtigen ein Vorteil ergibt, wird sich dies bei einem Studienabschluss vor Ende des letzten Ausbildungsjahres voraussichtlich wieder ausgleichen (vgl. BGE 2A.523/2003, Erw. 3.1). Aber selbst wenn man berücksichtigen wollte, dass sich der vorausgesetzte hauptsächliche Unterhalt durch die Pflichtigen nicht taggenau feststellen lässt (vgl. *St. Galler Steuerbuch, 49 Nr. 1 Ziff. 4*), könnte im vorliegenden Fall sachgerecht höchstens auf die Verhältnisse während den drei Monaten ab Eintritt in die Fachhochschule abgestellt werden (Oktober bis Dezember 2001). Vor der Aufnahme des Vollzeitstudiums bestanden seitens der Tochter S. naturgemäss völlig andere Verhältnisse, weshalb ein eigenes Einkommen der Tochter gegebenenfalls erst ab Studienbeginn und nicht für die ganze Steuerperiode 2001 in Betracht gezogen werden dürfte. Soweit die Staatssteuerkommission gemäss Ziff. 2 Abs. 3 ihrer Weisung vom 31. März 2004 das eigene Einkommen eines Kindes jeweils für die gesamte Steuerperiode anrechnen lässt, ist dies mit dem gesetzlichen Stichtagprinzip zumindest bei Ausbildungsbeginn oder -ende nicht zu vereinbaren. Entsprechend ist auch vorliegend davon auszugehen, dass die beschwerdeführenden Eltern am massgebenden Stichtag (bzw. seit Aufnahme des Vollzeitstudiums) zur Hauptsache für den Unterhalt ihrer Tochter S. aufgekommen sind.

Wie der vorliegend nicht gegebene Fall eines berufsbegleitenden Besuches der Fachhochschule ohne Unterstützung der Eltern zu qua-

lizieren wäre, kann offen bleiben, weshalb sich eine Stellungnahme zu den vorinstanzlichen Ausführungen dazu erübrigt.

5. Dass die volljährige Tochter S. Ende 2001 nicht am Ausbildungsort in Winterthur, sondern in St. Gallen Wohnsitz hatte, wurde von den Beschwerdeführern in ihrer Replik zugestanden. Es bestand offenkundig keine Notwendigkeit zu einem Aufenthalt am Ausbildungsort. Damit steht fest, dass den beschwerdeführenden Eltern vorbehaltlich der weiteren Voraussetzungen lediglich der Kinderabzug im Betrag von Fr. 5'500.-- zugestanden werden kann.

6. Dass die beiden weiteren Voraussetzungen gegeben sind (keine Stipendien, kein Abzug von Unterhaltsbeiträgen nach Art. 35 lit. c StG) ist unbestritten.

7. Zusammenfassend ergibt sich, dass den Beschwerdeführern für ihre volljährige Tochter zumindest der eventualiter beantragte Kinderabzug von Fr. 5'500 zu Unrecht verweigert wurde. Dementsprechend ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

VGer 23.06.2004

2235

Staats- und Gemeindesteuern. Solidarhaftung der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten für die Gesamtsteuer: Befreiung oder Weitergeltung beim Versterben eines Ehegatten? Verhältnis zur Haftung des überlebenden Ehegatten als Erbe; zur beschränkte Wirkung einer Erbausschlagung.

Die Eheleute A. haben bis zum Tode des Ehemannes im Februar 2002 in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe gelebt. Die überlebende Ehegattin wurde mit der angefochtenen Steuerveranlagung und Schlussrechnung zur Zahlung der gesamten Staats- und Gemeindesteuern für das Jahr 2001 verpflichtet. Mit Einsprache und Beschwerde liess sie geltend machen, infolge Erbausschlagung könne ihr das Einkommen ihres verstorbenen Ehegatten nun nicht mehr in Rechnung gestellt werden. Durch die Erbausschlagung sei sie überhaupt nie Erbin geworden, weshalb ihr nach dem Tod ihres Ehemannes dessen Anteil an der Gesamtsteuer weder gestützt auf