

Besteuerung von minderjährigen Kindern**§ 14 Nr. 2****Gesetzliche Grundlagen**

§ 14 Abs. 2 und 3 StG

III. Besondere Verhältnisse bei der Einkommens- und Vermögenssteuer

1. Ehegatten; Kinder unter elterlicher Sorge

² Einkommen und Vermögen von Kindern unter elterlicher Sorge werden bis zum Beginn des Jahres, in dem sie volljährig werden, dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet. Steht die elterliche Sorge Eltern, die nicht zusammen veranlagt werden, gemeinsam zu, wird das Einkommen und Vermögen der Kinder jenem Elternteil zugerechnet, der den Kinderabzug nach § 43 Absatz 1 Buchstabe a beanspruchen kann.

³ Selbständig besteuert werden

- a) Kinder für Erwerbs- und Ersatzeinkommen sowie für Grundstücksgewinne;
- b) Minderjährige, die nicht unter elterlicher Sorge stehen.

§ 5 VV StG

Kinder unter elterlicher Sorge §§ 14 Abs. 2, 19 Abs. 2

¹ ...

² Als Kinder im Sinne der §§ 14 und 19 des Gesetzes gelten minderjährige leibliche Kinder, Adoptiv- und Stiefkinder sowie Pflegekinder, die unentgeltlich zu dauernder Pflege und Erziehung aufgenommen werden.

³ Steht die elterliche Sorge Eltern, die nicht zusammen veranlagt werden, gemeinsam zu und können sie den Abzug nach § 43 Absatz 1 Buchstabe a des Gesetzes je zur Hälfte beanspruchen, wird ihnen das Einkommen und Vermögen der Kinder je zur Hälfte zugerechnet.

Art. 9 Abs. 2 DBG

Das Einkommen von Kindern unter elterlicher Sorge wird dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet; für Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit wird das Kind jedoch selbständig besteuert.

Art. 5 Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer

Veranlagung bei Eintritt der Volljährigkeit

¹ Steuerpflichtige werden erstmals für die Steuerperiode separat veranlagt, in der sie volljährig werden.

² Minderjährige werden separat veranlagt, soweit sie Erwerbseinkünfte nach Artikel 9 Absatz 2 DBG erzielen oder nicht unter elterlicher Sorge stehen.

Weitere Grundlagen

- Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Dezember 2010, Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Inhalt

1	Allgemeines	2
2	Kindsverhältnis	2
2.1	Allgemeines	2
2.2	Kind	3
2.3	Pflegekinder im Besonderen	3
3	Kinder unter elterlicher Sorge bzw. unter Vormundschaft	3
3.1	Minderjährigkeit	4
3.2	Vormundschaft	4
4	Gemeinsamer Haushalt nicht Voraussetzung	4
5	Umfang der Familienbesteuerung – Faktorenaddition	5
5.1	Grundsatz	5
5.2	Einschränkung der Familienbesteuerung	5
5.3	Unterhaltsbeitrag des Kindes zu Gunsten des Inhabers der elterlichen Sorge	6
6	Interkantonale und internationale Verhältnisse	6
7	Steuersubstitution	6
8	Direkte Bundessteuer	7

1 Allgemeines

Der Gemeinschaftsbesteuerung unterliegen nicht nur verheiratete Steuerpflichtige in ungetrennter Ehe bzw. eingetragene Partnerschaften (siehe StB SO § 14 Nr. 1). Die Gemeinschaft zwischen minderjährigen Kindern und dem Inhaber bzw. den Inhabern der elterlichen Sorge gilt ebenfalls als wirtschaftliche Einheit, die grundsätzlich gemeinschaftlich zu besteuern ist und die daher zur Familienbesteuerung führt. Diese steuerrechtliche Betrachtungsweise steht dabei weitgehend im Einklang mit dem Zivilrecht, das ebenfalls von einer solchen wirtschaftlichen Einheit zwischen Kindern und den Inhabern der elterlichen Sorge ausgeht (vgl. Art. 318 ff. ZGB).

2 Kindsverhältnis

2.1 Allgemeines

Eine Familienbesteuerung kann nur erfolgen, wenn ein Kindsverhältnis zwischen der steuerpflichtigen Person und derjenigen Person besteht, deren Einkommen zur Familienbesteuerung herangezogen wird (Kind). Es muss sich also um eheliche, aussereheliche

oder adoptierte Kinder der steuerpflichtigen Person handeln (Art. 252 ff. ZGB). Bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten bzw. eingetragenen Partnern genügt es, wenn das Kindsverhältnis nur zu einem der beiden Ehegatten bzw. Partnern besteht (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 46).

2.2 Kind

Das DBG und das StG enthalten keine Legaldefinition des Begriffes „Kind“. Sie lehnen sich hierfür an die Regelung des ZGB an. In Betracht fallen somit die leiblichen Kinder (Art. 252 ZGB), die Stiefkinder sowie die Adoptivkinder (siehe Art. 252 Abs. 3 ZGB; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 46). Bei den Pflegekindern gilt eine besondere Regelung (siehe Ziffer 2.3 hienach).

2.3 Pflegekinder im Besonderen

Bei der Staatssteuer besteht die Besonderheit, dass auch Pflegekinder, die unentgeltlich und dauernd zur Pflege aufgenommen wurden, als Kinder im Sinne von § 14 StG gelten (§ 5 Abs. 2 VV StG). *Diese Regelung kann indessen nur greifen, wenn die Kinder nicht unter elterlicher Sorge stehen und folglich bevormundet sind (siehe Ziffer 3.2).* Zur Regelung im Bereich der direkten Bundessteuer siehe Ziffer 8.

3 Kinder unter elterlicher Sorge bzw. unter Vormundschaft

Damit die Familienbesteuerung erfolgt, muss nicht nur ein Kindesverhältnis gegeben sein. Vielmehr wird zusätzlich verlangt, dass die Kinder unter der elterlichen Sorge der steuerpflichtigen Person stehen (Art. 296 ff. ZGB). Das Steuerrecht knüpft hier an die zivilrechtlichen Bestimmungen an. Inhalt der elterlichen Sorge ist die Leitung des Kindes im Hinblick auf sein Gesamtwohl (Erziehung und Ausbildung, gesetzliche Vertretung und Vermögenssorge). Die Kinder stehen dabei, solange sie minderjährig sind (siehe Ziffer 3.1 hienach), grundsätzlich unter elterlicher Sorge (Art. 296 Abs. 2 ZGB). Ist dies nicht der Fall, stehen sie unter Vormundschaft (siehe Ziffer 3.2 hienach; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 48 ff.).

Grundsätzlich üben die Eltern die elterliche Sorge gemeinsam aus (Art. 296 Abs. 2 ZGB). Wird bei verheirateten Eltern der gemeinsame Haushalt aufgehoben oder die Ehe getrennt, so kann das Gericht die elterliche Sorge einem Elternteil allein übertragen, wenn dies zur Wahrung des Kindeswohls nötig ist (Art. 298 Abs. 1 ZGB). Sind die Eltern bei der Geburt des Kindes nicht miteinander verheiratet, so steht die elterliche Sorge grundsätzlich der Mutter zu. Die gemeinsame elterliche Sorge kommt diesfalls erst durch die gemeinsame Erklärung der Eltern zustande (Art. 298a ZGB). Diese setzt voraus, dass die Eltern bereit sind, gemeinsam die Verantwortung für das Kind zu übernehmen, und dass sie sich über die Obhut, den persönlichen Verkehr oder die Betreuungsanteile sowie über den Unterhaltsbeitrag für das Kind verständigt haben (Art. 298a Abs. 2 ZGB). Gibt ein Elternteil die Erklärung über die gemeinsame elterliche Sorge nicht ab, kann die Kindesschutzbehörde sie verfügen. Dabei regelt sie die strittigen Punkte, die dafür Vor-

aussetzung sind (Art. 298b ZGB). In gleicher Weise entscheidet das Gericht bei Scheidung der Eltern (Art. 133 ZGB) oder im Vaterschaftsprozess (Art. 298c ZGB).

3.1 Minderjährigkeit

Zur Familienbesteuerung herangezogen werden nur minderjährige Kinder. Somit fällt die Steuersubstitution durch den oder die Inhaber der elterlichen Sorge und die Zurechnung des Kindereinkommens mit Beginn des Jahres weg, in dem das Kind volljährig wird. Da das Kind schon vor der Volljährigkeit steuerpflichtig war (wenn auch nicht selbstständig), tritt das nun volljährige Kind nicht neu in die Steuerpflicht ein, sondern es wird neu bloss selbständig besteuert (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 62).

3.2 Vormundschaft

Sind die Eltern selbst minderjährig oder stehen sie unter umfassender Beistandschaft, steht ihnen die elterliche Sorge nicht zu (Art. 296 Abs. 3 und Art. 298b Abs. 4 ZGB). Die Kinder erhalten einen Vormund (Art. 298 Abs. 3, 298b Abs. 4 ZGB), ebenso wenn beide Eltern versterben (Art. 297 Abs. 2 ZGB) oder wenn ihnen die elterliche Sorge entzogen wird (Art. 311 ff. und Art. 327a ZGB). Minderjährige, die nicht unter der elterlichen Sorge, sondern unter Vormundschaft stehen, sind selbständig steuerpflichtig (für Pflegekinder aber siehe Ziffer 2.3). Daher entfällt die Familienbesteuerung, wenn während der Minderjährigkeit des Kindes die elterliche Sorge endet. Das Steuerdomizil von Kindern unter Vormundschaft befindet sich an ihrem gesetzlichen Wohnsitz, d.h. am Sitz der zuständigen Kinderschutzbehörde (Art. 25 Abs. 2 ZGB; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 3 N. 42).

4 Gemeinsamer Haushalt als Voraussetzung?

Die Familienbesteuerung setzt nicht voraus, dass die Kinder mit dem Inhaber oder den Inhabern der elterlichen Sorge im selben Haushalt leben. Massgebend ist grundsätzlich nur, ob der oder die Inhaber der elterlichen Sorge in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind. Ist dies der Fall, so kommt es zur Familienbesteuerung mit der Faktorenaddition (siehe Ziffer 5 hienach). Auf den allfällig getrennten Aufenthaltsort des Kindes kommt es dagegen grundsätzlich nicht an. Lebt das minderjährige Kind nicht beim Inhaber der elterlichen Sorge, so hat es im Einklang mit Art. 25 Abs. 1 ZGB seinen steuerrechtlichen Wohnsitz grundsätzlich gleichwohl am Wohnsitz des Inhabers der elterlichen Sorge (gesetzlicher Wohnsitz; Ausnahmen siehe Ziffer 6 hienach; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 53).

5 Umfang der Familienbesteuerung – Faktorenaddition

5.1 Grundsatz

Das Einkommen und das Vermögen des unter elterlicher Sorge stehenden minderjährigen Kindes wird dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet (§ 14 Abs. 2 StG; Faktorenaddition). Steuerlich kann die Situation eintreten, dass zwei Inhaber der elterlichen Sorge vorhanden sind, die nicht gemeinsam besteuert werden (vgl. Ziffer 3 hiervor). In diesem Fall wird für die Faktorenaddition darauf abgestellt, welcher Elternteil den Kinderabzug beanspruchen kann (§ 14 Abs. 2 Satz 2 StG). Das ist in der Regel derjenige Elternteil, in dessen häuslicher Gemeinschaft das Kind lebt und der Unterhaltsbeiträge für das Kind erhält (§ 43 Abs. 1 lit. a StG). Werden bei gemeinsamer elterlicher Sorge keine Unterhaltsbeiträge für das Kind geltend gemacht, wird der Kinderabzug hälftig auf die beiden Elternteile aufgeteilt. Das gilt dann auch für das Einkommen und Vermögen des Kindes, die jedem Elternteil je zur Hälfte zugerechnet werden. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Eltern im gemeinsamen Haushalt leben (Konkubinat) oder ob sich das Kind bei getrennten Haushalten der Eltern in alternierender Obhut befindet und beide Elternteile vermutlich ungefähr gleich viel an seinen Unterhalt beisteuern (so auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 50).

5.2 Einschränkung der Familienbesteuerung

Das der Familienbesteuerung unterliegende Steuersubstrat der Kinder ist – verglichen mit der Ehegatten- bzw. Partnerschaftsbesteuerung – eingeschränkt. Der Familienbesteuerung unterliegen zwar grundsätzlich sämtliche Einkünfte des minderjährigen Kindes, einschliesslich AHV- und BVG-Waisenrenten. Von der Faktorenaddition ausgenommen ist jedoch das Erwerbseinkommen (aus unselbständiger oder selbständiger Tätigkeit) bzw. Erwerb ersatzeinkommen (wie Taggelder aus Arbeitslosen-, Kranken- und Unfallversicherung, eigene IV-Renten) des unter elterlicher Sorge stehenden Minderjährigen. Für diese Erwerbs- und Erwerb ersatzeinkommen ist das Kind selbständig steuerpflichtig (§ 14 Abs. 3 lit. a StG). Denn das Erwerbseinkommen steht unter seiner eigenen Verwaltung und Nutzung (Art. 323 Abs. 1 ZGB). Kein Erwerbseinkommen stellen Entschädigungen für Dienstleistungen minderjähriger Kinder im elterlichen Betrieb dar (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 57), wenn diese Entschädigungen nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden können. Das trifft u.a. bei Leistungen zu, die kein angemessenes Entgelt für die Tätigkeit der Kinder darstellen (Urteil des BGer vom 08.05.1979 in ASA 49, 275). Ebenfalls selbständig steuerpflichtig ist das minderjährige Kind für Grundstückgewinne, die es aus dem Verkauf eigener Liegenschaften erzielt (§ 14 Abs. 3 lit. a StG).

Minderjährige, die nicht unter elterlicher Sorge, sondern unter Vormundschaft stehen, sind für sämtliche Einkünfte selbständig steuerpflichtig. Daher entfällt die Familienbesteuerung insoweit, wenn während der Minderjährigkeit des Kindes die elterliche Sorge endet (§ 14 Abs. 3 lit. b StG; vgl. aber Ziffer 3.2).

5.3 Unterhaltsbeitrag des Kindes zu Gunsten des Inhabers der elterlichen Sorge

Hat das für sein Erwerbseinkommen selbständig steuerpflichtige minderjährige Kind einen angemessenen Beitrag an seinen Unterhalt zu Gunsten des Inhabers der elterlichen Sorge zu leisten (Art. 323 Abs. 2 ZGB), kann es diesen Beitrag nicht von seinen steuerbaren Einkünften abziehen. Es handelt sich um Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Unterhaltspflichten (§ 41 Abs. 1 lit. f und Abs. 4 StG). Konsequenterweise hat der Inhaber der elterlichen Sorge diese Unterhaltsleistungen auch nicht zu versteuern (§ 32 lit. e StG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 58).

6 Interkantonale und internationale Verhältnisse

Im interkantonalen Verhältnis wird für die Besteuerung des Erwerbseinkommens an den steuerrechtlichen Wohnsitz des minderjährigen Kindes (nicht aber an den gesetzlichen Wohnsitz gemäss Art. 25 Abs. 1 ZGB) angeknüpft. In der Regel wird dies der Familienort sein; ausnahmsweise kann aber auch der Arbeitsort in Betracht kommen. Dabei ist auf die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode abzustellen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 59).

Lebt ein minderjähriges Kind eines im Ausland ansässigen Inhabers der elterlichen Sorge in der Schweiz, so kann es hier aufgrund seines qualifizierten Aufenthalts unbeschränkt steuerpflichtig sein. Weil diesfalls der Inhaber der elterlichen Sorge im Ausland lebt und die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht in der Schweiz selbst nicht erfüllt, ist das Kind hier selbständig (nicht nur für sein Erwerbseinkommen) zu veranlagern (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 55).

7 Steuersubstitution

Der Grundsatz der Familienbesteuerung tangiert die Stellung der in die gemeinsame Besteuerung einbezogenen Personen in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige nicht. Die unter elterliche Sorge stehenden minderjährigen Kinder sind selber Steuersubjekte. Allerdings werden sie durch den Inhaber der elterlichen Sorge, dem das Kindeseinkommen zugerechnet wird (Konzentration), in ihrer Steuerpflicht substituiert (Substitution). Die unter elterlicher Sorge stehenden minderjährigen Kinder sind also selbst Steuersubjekte, was zur Folge hat, dass die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht bei ihnen selbst erfüllt sein müssen. Der Inhaber der elterlichen Sorge übt jedoch als Steuersubstitut alle Rechte und Pflichten im Steuerverfahren aus und haftet auch primär für die entsprechenden Steuerschulden. Insofern wird das unter elterliche Sorge stehende minderjährige Kind, vorbehaltlich seines eigenen Erwerbseinkommens, nicht selbständig besteuert.

Da der oder die Inhaber der elterlichen Sorge steuerpflichtig sind für die steuerbaren Werte der minderjährigen Kinder, sind sie am Verfahren beteiligt. Ihnen obliegen die Mitwirkungspflichten und ihnen stehen im Veranlagungs- und andern Steuerverfahren die Verfahrensrechte zu. Die minderjährigen Kinder unter elterliche Sorge dagegen sind

am Steuerverfahren nicht beteiligt, da sie nicht prozessfähig sind (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 60).

Die Steuersubstitution greift jedoch nicht Platz für das Erwerbseinkommen, für welches das minderjährige Kind selbständig steuerpflichtig ist. Diesbezüglich hat das minderjährige Kind seine Verfahrenspflichten persönlich zu erfüllen und darf auch die Verfahrensrechte selbst ausschöpfen (vgl. § 133 Abs. 1 StG). Der Inhaber der elterlichen Sorge kann das minderjährige Kind, soweit es selbständig steuerpflichtig ist, nur vertraglich vertreten (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 61).

Die Mitwirkungspflichten und Verfahrensrechte des minderjährigen, aber nicht unter elterlicher Sorge stehenden und deshalb bevormundeten Kindes hat der Vormund als gesetzlicher Vertreter wahrzunehmen (§ 133 Abs. 1 StG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 52).

8 Direkte Bundessteuer

Die Familienbesteuerung erstreckt sich im Bereich der direkten Bundessteuer nicht auf Pflegekinder (Kinder, die von der steuerpflichtigen Person zu dauernder Pflege oder Erziehung aufgenommen werden). Pflegeeltern vertreten zwar die (leiblichen) Eltern in der Ausübung der elterlichen Sorge (Art. 300 Abs. 1 ZGB); die elterliche Sorge im Rechtsinne verbleibt aber bei den leiblichen Eltern (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 9 N. 46 und Art. 35 N. 25). Die Familienbesteuerung erfolgt auch im Fall eines Pflegekindverhältnisses bei den leiblichen Eltern, solange ihnen die elterliche Sorge zusteht. Wenn diese entfällt, wird das Kind selbständig besteuert, auch wenn Pflegeeltern es unentgeltlich zu dauernder Pflege und Erziehung aufgenommen haben.