

Forderung entstand vielmehr durch das Verhalten des früheren Anteilseigners, der die Mittel der einen Gesellschaft, ohne dieser dafür eine angemessene Gegenleistung zu sichern, der anderen zunutze machte. Die Wertberichtigung wurde zu Recht zum steuerbaren Ertrag aufgerechnet. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

(Redaktioneller Hinweis: Gegen diesen Entscheid ist staatsrechtliche Beschwerde erhoben worden.)

**40 Abzug der Zuwendungen an unterstützungsbedürftige Personen.**

- **Die Begrenzung des Abzugs in § 30 lit. d StG ist, auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, rechtsgültig.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 28. Februar 2000 in Sachen H.H. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts. Zur Publikation vorgesehen in StE 2001.

*Aus den Erwägungen*

1. Streitig ist, ob die Unterstützungsleistungen der Beschwerdeführer für E.H. (die Mutter des Steuerpflichtigen, deren Pensionskosten im Jahre 1997 rund Fr. 70'000.-- betrugen) steuerlich im vollen Umfang abzugsfähig sind. Dazu bestimmt § 30 lit. d StG in der Fassung vom 19. März 1990, vom Reineinkommen würden 30 % der Zuwendungen an unterstützungsbedürftige Personen, maximal jedoch Fr. 1'700.-- pro unterstützte Person - mit Ausnahme des Ehegatten und der Kinder - abgezogen. Die Vorinstanzen haben den Beschwerdeführern unbestrittenermassen den vollen gesetzmässigen Abzug zugestanden. Es kann sich somit nur fragen, ob die gesetzliche Regelung übergeordnetem Recht widerspricht.

2. a) Der bundesverfassungsrechtliche Gleichheitssatz (Art. 4 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 [aBV] bzw. Art. 8 Abs. 1 der [nachgeführten] Bundesverfassung vom 18. April 1999

[nBV]) "wird auf dem Gebiet der Steuern konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Gemäss dem letztgenannten Grundsatz müssen alle Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden; die Steuerbelastung muss sich nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten" (BGE 122 I 103 mit Hinweisen). In ähnlicher Weise schreibt § 119 Abs. 1 und 2 KV vor, bei der Ausgestaltung der Steuern seien die Grundsätze der Solidarität und der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu beachten; die Steuern seien so zu bemessen, dass die gesamte Belastung der Steuerpflichtigen mit Abgaben nach sozialen Grundsätzen tragbar sei, der Wille zur Einkommens- und Vermögenserzielung nicht geschwächt und die Selbstvorsorge gefördert werde.

Für die Einkommensbesteuerung wird daraus konkretisierend abgeleitet, vom erzielten Roheinkommen müssten zuerst die damit unmittelbar verbundenen Aufwendungen als sog. organische Abzüge (Gewinnungskosten) zugelassen werden, und zwar grundsätzlich (was allerdings nicht durchwegs konsequent verwirklicht ist) ohne Einschränkung (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 221). "Da dieses Ergebnis lediglich Ausdruck einer abstrakten, von den persönlichen Verhältnissen eines Steuerpflichtigen losgelösten Leistungsfähigkeit ist, spricht man hier von objektiver Leistungsfähigkeit. Gesucht ist freilich die subjektive Leistungsfähigkeit. In einem zweiten Schritt muss deshalb mittels anorganischer Abzüge das Reineinkommen und mittels Freibeträgen bzw. Sozialabzügen (bzw. besonderen Tarifen) das steuerbare Einkommen ermittelt werden, um so der persönlich-wirtschaftlichen Situation des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen" (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 215; vgl. auch Ernst Höhn/Robert Waldbur-

ger, Steuerrecht, Bd. I, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 14 Rz. 78 ff., 102 ff.).

Der Entscheid darüber, *wie* die anorganischen Abzüge und Sozialabzüge oder Freibeträge auszugestalten sind, obliegt dem Gesetzgeber, der dabei eine erhebliche Gestaltungsfreiheit genießt, zumal die verfassungsmässigen Grundsätze zur Steuererhebung gegenläufig sein können und unter sich harmonisiert werden müssen, was angesichts möglicher und zulässiger Unterschiede in den sozial- und finanzpolitischen Ansichten politische Wertungen erfordert (BGE 122 I 105; Georg Müller, in: Kommentar zur Bundesverfassung, Basel/Zürich/Bern, [Stand Mai 1995] Art. 4 N 80; Kurt Eichenberger, Verfassung des Kantons Aargau [Kommentar], Aarau/Frankfurt a.M./Salzburg 1986, § 119 N 6; vgl. auch BGE 124 II 37 f.).

b) Das Zivilrecht unterscheidet zwischen der gegenüber den Familienangehörigen (Ehegatte, Kinder) bestehenden *Unterhaltspflicht* (Art. 163 ff., 278 ZGB) und der weniger weit gehenden *Unterstützungspflicht* gegenüber anderen Verwandten, namentlich gegenüber den Eltern (Art. 328 Abs. 1 ZGB in der Fassung vom 26. Juni 1998 [welche die Unterstützungspflicht unter Geschwistern nicht mehr vorsieht]). Das kantonale Steuerrecht vollzieht diese Unterscheidung nach. Neben Abzügen für Ehegatten - nur falls sie Doppelverdiener sind - (§ 17 Abs. 4 und 5 StG) und für die unterhaltenen Kinder (§ 31 Abs. 1 lit. a StG) wird die Unterhaltspflicht namentlich durch die Anwendung eines eigenen Tarifs berücksichtigt (§ 17 Abs. 2 und 3 StG). Tatsächliche Leistungen an andere unterstützungsbedürftige Personen, ob sie nun im Rahmen einer zivilrechtlichen Unterstützungspflicht erfolgen oder nicht, berechtigen ausschliesslich zu einem Abzug (§ 30 lit. d StG). Beim Empfänger sind diese Leistungen nicht steuerpflichtig (§ 23 lit. d StG).

c) aa) Eine *unbeschränkte* Abzugsfähigkeit der Unterstützungsleistungen (als *organischer* Abzug) liesse sich wohl nur ernsthaft vertreten, wenn es sich konsequenterweise beim Empfänger um steuerbares Einkommen handelte. Beides widerspräche klarerweise

den Auffassungen des Bundesgesetzgebers. Art. 24 lit. d DBG wie auch Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG erklären Einkommen aus öffentlicher und privater Unterstützung ausdrücklich als steuerfrei, und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG wie auch Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG schliessen den Abzug von Leistungen in Erfüllung anderer privatrechtlicher Unterstützungspflichten als gegenüber Ehegatten und Kindern aus. Diese Bestimmungen sind der Überprüfung durch die Gerichte entzogen (Art. 191 nBV [Art. 113 Abs. 3, Art. 114<sup>bis</sup> Abs. 3 aBV]); selbst wenn sie verfassungswidrig wären, müssten sie angewendet werden. Die Regelung im StHG ist, jedenfalls ab 2001, auch für die Kantone verbindlich; schon vorher, während der laufenden Anpassungsfrist (Art. 72 Abs. 1 StHG), besteht nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein Verbot "entharmonisierender" kantonaler Rechtsetzung (BGE 124 I 101 ff., 106 = StE 1998, A 23.1 Nr. 2); im gleichen Umfang muss es konsequenterweise auch den Gerichten verwehrt sein, das kantonale Steuerrecht, soweit es dem StHG bereits entspricht, durch Auslegung (oder gar, wie es hier die Beschwerdeführer verlangen, durch eine Anwendung entgegen dem klaren Sinn des Gesetzes) zu "entharmonisieren" (vgl. VGE II/50 vom 11. Juni 1999 i.S. D.W., S. 10). Zu Recht hat deshalb das Steuerrekursgericht festgehalten, es sei an das Gesetz gebunden. Von einer Steuerharmonisierung, wenn im Sinne der Beschwerdeführer entschieden würde, kann jedenfalls keine Rede sein (vgl. auch Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1 [StHG], Basel/Frankfurt a.M. 1997, Art. 9 N 24, 40, 63, 65).

bb) Wird der Abzug für erbrachte Unterstützungsleistungen als *anorganischer* Abzug ausgestaltet, so ist er in der Höhe zu limitieren (vgl. Reich, a.a.O., Art. 9 N 28 ff.). Die Art und Höhe dieser Einschränkung zu bestimmen, gehört klarerweise zu den Optionen des Gesetzgebers im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit (vorne Erw. 2/a). Auch wenn man die Meinung vertreten kann, im aargauischen Steuergesetz sei die Abzugsfähigkeit von Unterstützungsleistungen angesichts neuerer Entwicklungen bei den Pflegekosten und bei der An-

wendung von Art. 328 ZGB gar stark eingeschränkt, ist die Korrektur nicht durch die Gerichte, sondern im Gesetzgebungsverfahren vorzunehmen. Im neuen Steuergesetz vom 15. Dezember 1998, das auf Anfang 2001 in Kraft treten wird, ist der Unterstützungsabzug in diesem Sinne auf Fr. 2'400.-- angehoben worden (§ 42 Abs. 1 lit. b).

3. Nur am Rande sei bemerkt, dass die vom Beschwerdeführer früher vorgebrachte Argumentation, statt Pflegekosten zu bezahlen, hätte er auch dem Pflegeheim eine jährliche Spende in Höhe von Fr. 100'000.-- zukommen lassen können, die steuerlich vollumfänglich abzugsfähig gewesen wäre, unzutreffend ist. Erstens kommen als abzugsfähige freiwillige Zuwendungen im Sinne von § 30 lit. b StG nur solche in Frage, denen keine Gegenleistung gegenübersteht (vgl. § 23 Abs. 1 StGV: "*Freiwillige und unentgeltliche* Zuwendungen ..."), zweitens fallen nur Zuwendungen an juristische Personen, die im Hinblick auf gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, in Betracht, und drittens besteht auch hier eine Obergrenze (bis zu 20 % des Reineinkommens; vgl. § 30 lit. b StG).

Im Übrigen würde diese Argumentation den Beschwerdeführern ohnehin nicht helfen, da man der Besteuerung nicht mit dem Hinweis entgehen kann, man wäre bei anderer Vorgehensweise besser gefahren; die Besteuerung hat nach den *tatsächlichen* Verhältnissen zu erfolgen.

#### **41 Zustellung an gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten.**

- **Ist nur einer der Ehegatten vertreten, muss die Zustellung an dessen Vertreter und an den anderen Ehegatten separat erfolgen.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. Juni 2000 in Sachen B.A. und S.A. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts. Zur Publikation vorgesehen in StE 2001.