

Entscheide

Schulgelder und Spendenabzug

Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 19. Mai 2010

Schulgeldbeiträge für Kinder an Privatschulen können von den Eltern nicht vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden. Die Schulgeldbeiträge müssen dabei nach schulinternen Berechnungen zumindest kostendeckend sein. Liegt das individuell vereinbarte Schulgeld unter diesem Betrag, so kann der über dem vereinbarten Schulgeld liegende Betrag nicht als Spende an die Schule vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden.

Sachverhalt:

A. Die Steuerpflichtigen A. und B. C. reichten am 11. Dezember 2007 bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) nachträglich eine Rechnung der Schule vom 19. Juni 2006 für das Schuljahr 2006/2007 ein. Die von den Steuerpflichtigen zu begleichende Rechnung belief sich auf Fr. 4'376.–. Diese setzte sich folgendermassen zusammen: Fr. 6'876.– (Elternbeiträge und Materialkosten) minus Fr. 4'000.– (Kantonsbeitrag) minus Fr. 2'000.– (Gemeindebeitrag) zuzüglich Fr. 3'500.–. Der letztgenannte Betrag wurde als «Spende Kantons- und Gemeindebeiträge» bezeichnet. Mit definitiven Veranlagungsverfügungen vom 24. Januar 2008 für die Staatssteuer 2006 sowie für die direkte Bundessteuer 2006 wurde der Betrag von Fr. 3'500.– mit der Begründung, die Schulgelder an die Schule seien nicht von den steuerbaren Einkünften abzugsfähig, nicht zum Abzug zugelassen.

B. Gegen die definitiven Veranlagungsverfügungen erhoben die Steuerpflichtigen, vertreten durch die T. AG, X., am 7. Februar 2008 bei der Steuerverwaltung Einsprache und machten geltend, es handle sich beim fraglichen Betrag in der Höhe von Fr. 3'500.– um eine Spende, weshalb dieser zum Abzug zuzulassen sei. Mit Einsprache-Entscheiden vom 23. Mai 2008 wies die Steuerverwaltung die Einsprachen mit der Begründung ab, die am 19. Juni 2006 ausgewiesene Spende an die Schule entspreche dem Kantons- und Gemeindebeitrag und könne daher nicht zum Abzug zugelassen werden.

C. Gegen die Einspracheentscheide erhoben die Pflichtigen, wiederum vertreten durch die T. AG, mit jeweiligen Schreiben vom 20. Juni 2008 Beschwerde beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit den Begehren, es seien die zwei definitiven Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide aufzuheben und die Spende an die Schule in der Höhe von Fr. 3'250.– zum Abzug zuzulassen. Den Beschwerden lag jeweils ein als Spenden-Bescheinigung betitelttes Schreiben der Schule an die Steuerpflichtigen vom Juni 2008 bei, in welchem die Schule den Erhalt des Spendenbetrages im Jahr 2006 in der Höhe von Fr. 3'250.– bestätigte.

D. Mit Entscheiden des Präsidenten des Steuergerichts vom 26. September 2008 wurden die Beschwerden gutgeheissen und die Steuerverwaltung angewiesen, Fr. 3'250.– als Abzug vom steuerbaren Einkommen zu gewähren.

E. Die Steuerverwaltung erhob gegen diese Entscheide beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit Eingaben vom 23. Januar 2009 Beschwerde und beantragte, es seien die Entscheide des Steuergerichts vom 26. September 2008 unter Kostenfolge aufzuheben.

F. Die Steuerpflichtigen beantragten in ihren Vernehmlassungen vom 23. Februar 2009 und das Steuergericht in seinen Vernehmlassungen vom 25. Februar 2009 die Abweisung der Beschwerden. Die zum Verfahren betreffend direkte Bundessteuer beigeladene Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

G. Am 3. März 2009 verfügte das Gerichtspräsidium, die zwei Beschwerdeverfahren betreffend Staatssteuer 2006 und direkte Bundessteuer 2006 (Verfahren Nrn. 810 09 21 und 810 09 22) zusammen zu behandeln. Das Gericht stellte anlässlich der Urteilsberatung vom 29. Juli 2009 die Verfahren aus und forderte die Schule auf, weitere Unterlagen einzureichen und einen Fragenkatalog zu beantworten sowie die Ehegatten C., weitere Belege einzureichen. Mit Eingabe vom 5. August 2009 kam die Vertreterin der Beschwerdeführer der Aufforderung zum Teil nach. Die Schule beantwortete die Fragen mit Eingabe vom 24. August 2009 und reichte einen grossen Teil der verlangten Unterlagen ein.

H. Die Steuerverwaltung nahm zu den neu eingereichten Eingaben der Beschwerdeführer und der Schule am 24. September 2009 Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragte in ihrer Stellungnahme vom 11. Dezember 2009 zum Verfahren Nr. 810 09 22 betreffend direkte Bundessteuer 2006 die Gutheissung der Beschwerde der Steuerverwaltung vom 23. Januar 2009. In seinen Vernehmlassungen vom 14. Dezember 2009 beantragte das Steuergericht die Abweisung der Beschwerden.

I. Mit Schreiben vom 4. Mai 2010 forderte das Kantonsgericht die Schule auf, die noch nicht eingereichten Unterlagen nachzureichen und weitere Fragen zu beantworten, da gewisse Punkte noch unklar geblieben seien. Mit Schreiben vom 11. Mai 2010 kam die Schule der Aufforderung nach.

J. Auf die Begründungen und Ausführungen in den verschiedenen Eingaben der Parteien und der Schule sowie in den Entscheiden wird, soweit erforderlich, in den Urteilsabwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1. Nach § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 wendet das Gericht das Recht von Amtes wegen an. Es prüft insbesondere, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind. Die Beschwerden vom 23. Januar 2009 richten sich gegen die Entscheide des Präsidenten des Steuergerichts vom 26. September 2008 betreffend die Staatssteuer sowie die direkte Bundessteuer für das Jahr 2006. Die kantonale Steuerverwaltung ist gemäss § 131 Abs. 2 lit. c des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 zur Beschwerdeerhebung befugt. Dementsprechend sind die Beschwerden gemäss § 131 Abs. 1 StG bzw. gemäss § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 2004 durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Die übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. VPO sind erfüllt, so dass auf die Beschwerden einzutreten ist. Im Übrigen rechtfertigt es sich, die beiden Verfahren Nrn. 810 09 21 (betreffend Staatssteuer 2006) und 810 09 22 (betreffend direkte Bundessteuer 2006) aufgrund der Identität der sich stellenden Fragen im Rahmen eines Urteils zu beurteilen und zu entscheiden (vgl. auch BGE 130 II 509; Die Praxis des Bundesgerichts 2005 Nr. 114).

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss dem seit 1. März 2006 in Kraft stehenden § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen.

3. Fünf der sieben Kinder der Ehegatten C. besuchten im Schuljahr 2006/2007 die Schule. Zwei Kinder besuchten im Schuljahr 2006/2007 die Schule. Basierend auf einem Bruttoeinkommen der Familie von Fr. 127'000.– wurde der Elternbeitrag für alle Kinder auf Fr. 1'527.– festgelegt und das vereinbarte Schulgeld der Familie C. für die beiden Kinder, welche die Schule besuchten, auf monatlich Fr. 533.– festgelegt. Die Rechnung der Schule für das Schuljahr 2006/2007 sieht folgendermassen aus:

Elternbeitrag gemäss Einstufung	mtl.	Fr. 533.00	6'396.00
Materialkosten Schule	pro Kind mtl.	Fr. 20.00	480.00
...			
			6'876.00
Abzüglich Kantonsbeitrag BL			-4'000.00
Abzüglich Gemeindebeiträge			-2'000.00
Spende Kantons- und Gemeindebeiträge			3'500.00
			4'376.00
.....			
	Jahrestotal	Fr.	4'376.00
.....			
Bei monatlicher Überweisung beträgt Ihre Zahlung		Fr.	365.00

4.1. § 100 Abs. 1 des Bildungsgesetzes (BiG) vom 6. Juni 2002 statuiert, dass der Kanton beim Besuch von Privatschulen Beiträge an das Schulgeld zugunsten der Erziehungsberechtigten ausrichtet, sofern zwischen Kanton und Schule ein entsprechender Vertrag mit Leistungsauftrag besteht (lit. a); die von Erziehungsberechtigten als Alternative zu den öffentlichen Volksschulen gewählte Schule über eine Betriebsbewilligung des Standortkantons verfügt (lit. b). Nach der bis zum 31. Juli 2009 geltenden Fassung von § 100 Abs. 1 lit. b BiG gewährt der Kanton auf Gesuch der Privatschulen für

Schülerinnen und Schüler mit Wohnsitz im Kanton Basel-Landschaft einen jährlichen Beitrag an die Kosten zum Besuch einer Privatschule in der Höhe von 2'000 Franken (gemäss der ab 1. August 2009 geltenden Fassung einen jährlichen Betrag in der Höhe von Fr. 2'500.–). Der Regierungsrat kann die Beiträge bis höchstens zum Ausgleich der aufgelaufenen Teuerung anpassen. Nach § 3 der Verordnung über die Ausrichtung von Staatsbeiträgen an die Kosten des Privatschulbesuchs (1.–10. Schuljahr) vom 15. Juli 2003 weisen die Schulen gegenüber den Erziehungsberechtigten den in Abzug gebrachten Kantonsbeitrag in der Rechnungsstellung aus (Abs. 1). Ist im Einzelfall das Schulgeld geringer als der Staatsbeitrag, wird der Schule das effektive Schulgeld ausbezahlt.

4.2. Gemäss den Erläuterungen der Schule vom März 2006 zum Beitrag des Kantons Basel-Landschaft und der Gemeinde Y besteht auf Grund eines Beschlusses der Gemeinde Y ein Anspruch auf einen Beitrag in Höhe von Fr. 1'000.– pro Schuljahr für jedes Kind, welches das 2. Kindergartenjahr und von Fr. 2'000.– pro Schuljahr für jedes Kind, das die Klasse 1–5 einer privaten Schule besucht und an den beiden Stichdaten (15. November und 15. Mai) in Y angemeldet ist.

4.3. Gestützt auf die genannten gesetzlichen Bestimmungen und den Beschluss der Gemeinde Y wurden der Schule für das Schuljahr 2006/2007 vom Kanton Beiträge in der Höhe von Fr. 4'000.– (je Fr. 2'000.– für 2 Kinder, nämlich für S ab August 2006 [5. Klasse] und für P ab August 2006 [3. Klasse]) und von der Gemeinde Beiträge in der Höhe von Fr. 2'000.– (für ein Kind, nämlich für P ab August 2006 [3. Klasse]) direkt überwiesen.

5.1. § 29 lit. 1 StG hält fest, dass von den steuerbaren Einkünften die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, sowie an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten, abgezogen werden. Nach Art. 33a DBG werden von den Einkünften auch die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz abgezogen, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (Art. 56 lit. g), wenn diese Leistungen im Steuerjahr 100 Franken erreichen und insgesamt 20 Prozent der um die Aufwendungen (Art. 26–33) verminderten Einkünfte nicht übersteigen. Im gleichen Umfang abzugsfähig sind entsprechende freiwillige Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten (Art. 56 lit. a–c).

5.2. Unbestritten ist, dass es sich bei der Schule um eine juristische Person im Sinne von § 29 lit. 1 StG und Art. 33a DBG handelt. Auch wird nicht geltend gemacht, Schulgelder seien abzugsfähig. Umstritten ist jedoch, ob es sich beim fraglichen Betrag von Fr. 3'500.– bzw. Fr. 3'250.– um Schulgeld oder um eine Spende handelt.

5.3. In den Praxishinweisen zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen der Schweizerischen Steuerkonferenz, Kommission für Selbständigerwerbende und juristische Personen, Arbeitsgruppe Steuerbefreiung, vom 18. Januar 2008 steht auf Seite 8 unter Ziffer 2.VI., «Abzugsfähigkeit von Zuwendungen», Folgendes:

«Abzugsfähig sind allein Zuwendungen, die unentgeltlich als Vergabungen oder Spenden erfolgen. Die Zuwendungen an eine Schulvereinigung sind nur dann abzugsfähig, sofern sie das normale Schulgeld übersteigen. Dies trifft im Umfang zu, als die Zuwendungen die Aufwendungen der Schule je Schüler (bzw. das von einer Privatschule unter vergleichbaren Verhältnissen erhobene Schulgeld) offensichtlich übersteigen. Schliesslich können Steuern, welche die Schulgemeinden erheben und die bei Steuerpflichtigen mit schulpflichtigen Kindern dem Schulgeld vergleichbar sind, von den steuerbaren Einkünften ebenfalls nicht abgezogen werden. Zur Beurteilung der Frage, welches Schulgeld als angemessen gilt, kann die Jahresrechnung beigezogen werden. Diese Prüfung hat in Anwendung des Kostendeckungs- bzw. Äquivalenzprinzips zu erfolgen. Dabei ist zusätzlich zu berücksichtigen, dass eine Institution allenfalls auch Verpflegungs- und Übernachtungsmöglichkeiten anbietet. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind allfällige freiwillig geleistete Mitgliederbeiträge.»

6.1. Gemäss der Beitragsskala Elternbeiträge Schuljahr 2006/2007 der Schule beträgt der monatliche Beitrag an die Schule bei drei und mehr Kindern bei einem Einkommen von Fr. 128'000.– Fr. 1'527.–. Einleitend zur Beitragsskala wird ausgeführt, dass es die Beitragsskala ermögliche, die Lasten des Schulbetriebs nach sozialen Gesichtspunkten zu verteilen. Zu beachten sei, dass auf diese Weise die realen Kosten der Schule nur z.T. gedeckt werden könnten. Die Skala weise die erwartete Eigenleistung pro Familie aus. Das Beitragssystem beruhe auf dem Grundsatz der Solidarität unter den Eltern und den Mitgliedern des Kollegiums. Wer einen Beitrag von weniger als Fr. 1'000.– pro Kind und Monat an die Schule bezahle, nehme diese Solidarität in Anspruch und verzichte zu Gunsten der Schule auf Anrechnung allfälliger Beiträge von Kanton und Gemeinden.

6.2. Im vorliegenden Fall besuchten im Schuljahr 2006/2007 fünf Kinder der Beschwerdegegner die Schule (...). Ausgehend von einem Beitrag von monatlich Fr. 1'527.– (ohne Materialkosten) für alle fünf Kinder und ausgehend von einem anteilmässigen Beitrag für die zwei Kinder, die die Schule besuchten, von Fr. 533.– (ohne Materialkosten), hätten die Beschwerdegegner einen Beitrag ohne Materialkosten von jährlich Fr. 6'396.– bezahlen müssen. Bei voller Anrechnung der staatlichen Beiträge von Fr. 6'000.– hätte der von den Ehegatten zu bezahlende Beitrag Fr. 396.– (ohne Materialkosten) betragen. Durch die Anrechnung der staatlichen Beiträge in der Höhe von Fr. 3'500.– reduzierte sich der jährliche Betrag von Fr. 6'396.– auf Fr. 3'896.– (jeweils ohne Materialkosten).

Gemäss den Praxishinweisen zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008 sind die Zuwendungen an eine Schulvereinigung nur dann als abzugsfähig zu betrachten, sofern sie das normale Schulgeld übersteigen. Dies trifft in dem Umfang zu, als die Zuwendungen die Aufwendungen der Schule je Schüler (bzw. das von einer Privatschule unter vergleichbaren Verhältnissen erhobene Schulgeld) offensichtlich übersteigen. Gemäss den Ausführungen der Schule vom 11. Mai 2010 nahmen die Beschwerdegegner für die zwei die Schule besuchenden Kinder bei durchschnittlichen Jahreskosten pro Schüler von Fr. 12'000.– eine Solidaritätsleistung der Schulgemeinde von rund

Fr. 17'600.– (2 mal Fr. 12'000.– = Fr. 24'000.–; Fr. 24'000.– minus Fr. 6'396.– [12-mal Fr. 533.–] = rund Fr. 17'600.–) in Anspruch. Diese Aussage entspricht auch den Ausführungen der Schule im Schreiben betreffend Beitragsskala Elternbeiträge Schuljahr 2006/2007, in welchem erklärt wird, dass jener, der einen Beitrag von weniger als Fr. 1'000.– pro Kind und Monat an die Schule bezahle, diese Solidarität in Anspruch nehme. Damit wäre vorliegendenfalls eine abzugsfähige Spende erst in Frage gekommen, wenn die Beschwerdegegner für die zwei Kinder, welche im Schuljahr 2006/2007 die Schule besuchten, ein Schulgeld von mindestens Fr. 24'000.– bezahlt hätten.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall der Betrag von Fr. 3'500.– auch dann nicht von den steuerbaren Einkünften abzugsfähig wäre, wenn als Basis für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit das von einer Privatschule unter vergleichbaren Verhältnissen erhobene Schulgeld und nicht der monatliche Betrag von Fr. 1'000.– pro Kind herangezogen würde. Der aufgrund der Beitragsskala vom Einkommen (Fr. 127'000.–) und von der Anzahl Kinder (und damit von fünf die Schule besuchenden Kindern, wovon zwei die Schule besuchten) abhängige errechnete Elternbeitrag für die zwei Kinder S. und P. betrug monatlich Fr. 533.–. Die Beschwerdegegner haben aber aufgrund des Verzichts auf die volle Anrechnung der kantonalen und kommunalen Beiträge auch nicht das unter vergleichbaren Verhältnissen zu erhebende Schulgeld für die zwei Kinder S. und P. von Fr. 533.– (ohne Materialkosten) monatlich, sondern lediglich Fr. 365.– (inkl. Materialkosten) bezahlt. Die Beschwerden der Steuerverwaltung sind demzufolge gutzuheissen.

7.1. Im Folgenden ist die Kostenverlegung zu prüfen. Dabei ist festzuhalten, dass für das Verfahren betreffend Staatssteuer die Bestimmungen der VPO und für das Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer die Bestimmungen des DBG Anwendung finden.

7.2. Gemäss Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG sowie § 20 Abs. 1 VPO werden Verfahrenskosten erhoben, die in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt werden. Den Vorinstanzen werden gemäss § 20 Abs. 3 und 4 VPO keine Verfahrenskosten auferlegt, ausser wenn die kantonalen Behörden gemäss dem Verwaltungsverfahrensgesetz Basel-Landschaft (VwVG BL) vom 13. Juni 1988 und die Gemeinden das Kantonsgericht in Anspruch nehmen. Da die Steuerverwaltung im Verfahren betreffend Staatssteuer und betreffend direkte Bundessteuer obsiegt hat und das Steuergericht und die Ehegatten C. unterlegen sind, werden die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'300.– (bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 1'200.– sowie Auslagen von Fr. 100.–) zu einem Drittel, d.h. Fr. 433.–, den privaten Beschwerdegegnern auferlegt. Die anderen zwei Drittel gehen zu Lasten der Gerichtskasse.

7.3. Gemäss Art. 145 DBG und 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG) vom 20. Dezember 1968 kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei eine Entschädigung für unerlässliche und verhältnismässig hohe Kosten zugesprochen werden. Obwohl

Art. 64 Abs. 1 VwVG als «Kann-Vorschrift» formuliert ist, begründet sie bei gegebenen Voraussetzungen einen Rechtsanspruch auf Parteientschädigung (vgl. auch Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zürich 1993, N 308 S. 181). Auf kantonaler Ebene kann nach § 21 Abs. 3 VPO bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters bzw. einer Vertreterin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Da die steuerpflichtigen Ehegatten C. in den Verfahren betreffend Staats- und direkte Bundessteuer unterlegen sind, werden die ausserordentlichen Kosten wettgeschlagen.

7.4. Bezüglich der Kosten- und Entschädigungsfolgen für die vorinstanzlichen Verfahren wird die Sache zur neuen Entscheidung an den Präsidenten des Steuergerichts zurückgewiesen.

Demgemäss wird erkannt:

1. In Gutheissung der Beschwerden werden die Entscheide des Präsidenten des Steuergerichts vom 26. September 2008 Nr. 510 08 39 und 510 08 21 aufgehoben.
2. ...
3. ...
4. ...