

## Tarif, Kinder- und Unterstützungsabzug

### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 30. April 2010

*Wenn der im gleichen Haushalt lebende volljährige Sohn wegen seines durchgehend geleisteten Militärdienstes von der EO ein genügendes Einkommen erzielt, so ist er nicht unterstützungsbedürftig. Mangels Unterstützungsbedürftigkeit wird deshalb dem im gleichen Haushalt lebenden Elternteil weder eine Tarifvergünstigung (Vollsplitting) noch der Unterstützungsabzug gewährt.*

#### Sachverhalt:

1. Der Sohn der Pflichtigen ist bei seiner Mutter am X. in Y. angemeldet. In der zu beurteilenden Steuerperiode befand sich der Sohn der Pflichtigen von März 2007 bis April 2008 im Militärdienst und erhielt während dieser Zeit Erwerbsausfallentschädigung (nachfolgend: EO). In der Steuererklärung 2007 deklarierte die Pflichtige für ihren Sohn einen Abzug für unterstützungsbedürftige Personen in der Höhe von Fr. 3'600.–.

2. Mit definitiver Staatssteuerveranlagung 2007 vom 20. November 2008 wurde die Pflichtige mit dem Tarif für Einzelperson veranlagt. Den geltend gemachten Abzug für unterstützungsbedürftige Personen in der Höhe von Fr. 3'600.– wurde auf Fr. 2'000.– gekürzt mit der Bemerkung: «Der Abzug beträgt maximal Fr. 2'000.– pro unterstützte Person und Jahr. Militärdienst zählt nicht als Ausbildung. Ihr Sohn A. hat auch dementsprechend EO erhalten. In der nächsten Steuerperiode können Sie wiederum den Kinderabzug beanspruchen, sofern Ihr Sohn bei Ihnen zu Hause wohnt, er in Ausbildung bzw. im Studium sich befindet und Sie massgebend für ihn aufkommen.»

3. Mit Schreiben vom 12. Dezember 2008 erhob der Vertreter der Pflichtigen dagegen Einsprache mit dem Begehren, bei den Staats- und Gemeindesteuern solle das Vollsplitting gewährt werden. Als Begründung führte er an, dass die Pflichtige und ihr Sohn nach wie vor im gleichen Haushalt lebten. Zwar sei der Pflichtigen mit der Begründung, Militärdienst gelte nicht als Ausbildung, wohl zu Recht für ihren Sohn anstelle des Kinderabzuges bei der Staatssteuer nur der Unterstützungsabzug gewährt worden. Im Widerspruch dazu sei die Pflichtige ohne Gewährung des Vollsplittings besteuert worden. Geschiedene Steuerpflichtige, die mit unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt wohnten, würden aber von Gesetzes wegen zum jeweils günstigeren Tarif besteuert. Diese Voraussetzung treffe auf die Pflichtige zu. Militärdienst gelte nicht als auswärtiger Wohnsitz.

4. Mit Einsprache-Entscheid vom 17. Juni 2009 wies die Steuerverwaltung die Einsprache bezüglich des Vollsplittings ab mit der Begründung, dass wie bereits telefonisch mitgeteilt, das Vollsplitting nicht gewährt werden könne, wenn die im gleichen Haushalt wohnende unterstützte Person steuerbares Einkommen ausweise.

5. Dagegen erhob der Vertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 17. Juli 2009 Rekurs mit dem Begehren, es sei bei den Staats- und Gemeindesteuern 2007 das Vollsplitting zu gewähren. Als Begründung machte er geltend, dass in der Staatssteuerveranlagung das Vollsplitting mit der Begründung, Militärdienst zähle nicht als Ausbildung, verweigert worden sei. Im Einsprache-Entscheid laute nun die Begründung, dass ihr Sohn steuerbares Einkommen ausweise und deshalb kein Vollsplitting gewährt werden könne. Tatsache sei, dass der Pflichtigen bei den Staats- und Gemeindesteuern zu Recht der Unterstützungsabzug gewährt worden sei. Gemäss dem Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft werde der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens nicht nur dann angewendet, wenn sich die in häuslicher Gemeinschaft lebende Person in Ausbildung befände, sondern auch dann, wenn die geschiedene Steuerpflichtige mit unterstützungsbedürftigen Personen in häuslicher Gemeinschaft lebe. Genau das sei aber hier der Fall. Wenn einerseits der Unterstützungsabzug gewährt werde, aber andererseits kein Vollsplitting, so sei dies ein Widerspruch in sich.

6. Mit Vernehmlassung vom 17. November 2009 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung hielt sie fest, was die Zuordnung des Tarifs gemäss § 34 Abs. 2 StG anbelange, so sei der Unterstützungsabzug lediglich kulanterweise gewährt worden, weil ein gewisser Beitrag an den Sohn via Kost und Logis über das Wochenende glaubhaft gemacht worden sei. Der Unterstützungsabzug sei lediglich subsidiär, d.h. sozusagen als Alternative zum nicht gewährten Kinderabzug zugestanden worden. Eine eigentliche Unterstützungsbedürftigkeit fehle in dieser fraglichen Zeitspanne des Jahres 2007 jedoch, da der Existenzbedarf für den Sohn einerseits finanziell mittels Leistungen der EO abgedeckt worden sei, andererseits Verpflegung, Unterkunft, Kleidung und Versicherung während des Militärdienstes ab März für das ganze Jahr 2007 (also unter der Woche) vom Bund übernommen worden sei. Dies bekräftigte auch die Rekurrentin in ihrem Schreiben vom 8. September 2008 an die Steuerbehörde, wonach der Sohn die Leistungen der EO mehrheitlich für die zukünftigen Ausbildungskosten habe ansparen können. Der Tarif mit Vollsplitting werde gemäss der gesetzlichen Regelung von § 34 StG nur Personen gewährt, welche mit Kindern, für die ein Kinderabzug gewährt werde, oder mit unterstützungsbedürftigen Personen in häuslicher Gemeinschaft zusammenlebten. Der Kinderabzug sei verweigert worden, weil der Sohn 2007 über genügend steuerbares Einkommen verfügt habe. Auf der anderen Seite gelte der Sohn in dieser Hinsicht auch nicht als unterstützungspflichtig, wie vorstehend dargelegt worden sei, weil eine Bedürftigkeit nur dann vorliege, wenn weder (Ersatz-)Einkommen noch Vermögen für die Bestreitung der Lebenshaltungskosten ausreichten. Diese Situation gelte übrigens allein für das Jahr 2007, im Jahr 2008 könne die Situation aufgrund der veränderten finanziellen Verhältnisse des Sohnes dann wieder anders aussehen.

7. Mit Schreiben vom 2. Dezember 2009 teilte die Pflichtige dem Steuergericht mit, dass sie die Vollmacht an ihren Vertreter widerrufe und selber an der Verhandlung teilnehmen werde.

8. Anlässlich der Verhandlung vom 4. Dezember 2009 hat das Steuergericht die Pflichtige gestützt auf § 18 Abs. 2 VPO darauf aufmerksam gemacht, dass das Gericht allenfalls eine *reformatio in peius* erwägt, die darin bestehe, dass eine eigentliche Unterstützungsbedürftigkeit des Sohnes der Pflichtigen in der zu beurteilenden Steuerperiode fehle, da der Sohn Leistungen aus EO erhalten hat und während des Militärdienstes Verpflegung, Unterkunft, Kleidung und Versicherung vom Bund übernommen wurde, weshalb die Steuerverwaltung zwar die Pflichtige zu Recht nicht mit dem Vollsplittingtarif veranlagt, jedoch den Unterstützungsabzug in der Höhe von Fr. 2'000.– zu Unrecht gewährt hat. Die Steuerverwaltung hat anlässlich der Verhandlung auf eine *reformatio in peius* verzichtet. Die Pflichtige hingegen hat um eine Frist erbeten. Mit Auszug aus dem Protokoll des Steuergerichts vom 4. Dezember 2009 wurde das Verfahren ausgestellt und der Pflichtigen Gelegenheit zu einer Vernehmlassung bzw. zu einem allfälligen Rückzug des Rekurses mit Frist bis zum 31. Januar 2010 gesetzt.

9. Mit Schreiben vom 1. Februar 2010 hielt die Pflichtige an ihrem Rekurs fest und machte geltend, dass der Sohn unterstützungsbedürftig gewesen sei und für eine *reformatio in peius* kein Platz sei. Vielmehr müsse, weil er unterstützungsbedürftig sei, das Vollsplitting gewährt werden.

Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

10. Mit Verfügung vom 4. Februar 2010 wurde die Sistierung vom 4. Dezember 2009 aufgehoben und der Steuerverwaltung eine Frist zur Einreichung einer Vernehmlassung bis 8. März 2010 gesetzt.

11. Mit Vernehmlassung vom 11. Februar 2010 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

2.a) Gemäss § 125 Abs. 2 StG stehen dem Steuergericht die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden. Nach § 126 Abs. 2 StG kann das Steuergericht seine Untersuchungs- und Beweismassnahmen auf andere Punkte der Einschätzung ausdehnen, wenn nach den Akten Grund zur Annahme besteht, dass die Einschätzung unrichtig ist. In jedem Fall hat es offensichtliche Fehler zu berichtigen. Aufgrund von § 130 StG in Verbindung mit § 18 Abs. 2 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO] darf eine Änderung der Veranlagung zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person bzw. eine Höherschätzung jedoch nur erfolgen, wenn der steuerpflichtigen Person die beabsichtigte Änderung zur Kenntnis gebracht und ihr unter Hinweis auf die Rückzugsmöglichkeit Gelegenheit zur Vernehmlassung eingeräumt wurde.

b) Das Steuergericht hat den vorliegenden Fall nach der ersten Beratung an seiner Sitzung vom 4. Dezember 2009 ausgestellt und der Rekurrentin mit Verfügung gleichen Datums die beabsichtigte Änderung, d.h. die Streichung des Unterstützungsabzuges in der Höhe von Fr. 2'000.– im Sinne einer *reformatio in peius* angezeigt und ihr, mit dem Hinweis auf die Rückzugsmöglichkeit, eine Frist zur Stellungnahme gewährt. Mit Schreiben vom 1. Februar 2010 hielt die Pflichtige an ihrem Rekurs fest.

Da die übrigen in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

3. Im vorliegenden Fall unterliegt der Beurteilung, ob die Pflichtige einen Anspruch auf den Unterstützungsabzug sowie das Vollsplitting hat.

4.a) Gemäss § 34 Abs. 2 StG wird für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene oder ledige Steuerpflichtige, die mit unterstützungsbedürftigen Personen oder Kindern, für die ein Kinderabzug gemäss Abs. 4 gewährt wird, in häuslicher Gemeinschaft leben, der Steuersatz des halben steuerbaren Gesamteinkommens angewendet, mindestens aber der Minimalsteuersatz. Für den anwendbaren Steuersatz gemäss den Absätzen 1 und 2 sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend (§ 34 Abs. 3 StG).

b) Vom Reineinkommen werden gemäss § 33 StG für die Steuerberechnung folgende Sozialabzüge in Abzug gebracht (lit. a) Fr. 2'000.– für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, die vom Steuerpflichtigen in mindestens der Höhe des Abzuges unterstützt wird.

Der pauschale Unterstützungsabzug in der Höhe von Fr. 2'000.– als Sozialabzug trägt der verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung, die sich infolge der Beistandsleistung zugunsten von Personen, die der steuerpflichtigen Person nahestehen, ergibt. Die Unterstützung kann auf einer Rechtspflicht beruhen, wie zum Beispiel die Verwandtenunterstützung (Art. 328 ZGB), sie kann aber auch ohne gesetzliche Verpflichtung erfolgen. Unerheblich ist mithin, ob die steuerpflichtige Person die Unterstützung aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift, einer vertraglichen

Abmachung oder freiwillig leistet (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 35 N 48; Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 179 f.; Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 33 N 11 f.). Gemäss Wortlaut des Gesetzes muss die unterstützte Person erwerbsunfähig oder beschränkt erwerbsfähig sein. Ist die Erwerbsfähigkeit bei einer Person gegeben, so genügt deren blosser Erwerbslosigkeit nicht für die Gewährung des Abzugs. Es muss eine Unterstützungsbedürftigkeit vorliegen. Unterstützungsbedürftig sind Personen, die wegen ihres Alters, ihrer Gesundheit oder aus anderen (dauerhaften) Gründen nicht in der Lage sind, ein genügendes Einkommen zu erzielen. Kann eine erwerbsunfähige Person ihren Lebensunterhalt aus vorhandenem Vermögen bestreiten, so liegt keine finanzielle Unterstützungsbedürftigkeit vor (Schweighauser, a.a.O., 33 N 14).

Massgebend für die Gewährung der Sozialabzüge sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode respektive der Steuerpflicht. Liegen die Voraussetzungen für den Sozialabzug am massgebenden Stichtag nicht vor, so kann der Sozialabzug auch nicht pro rata temporis geltend gemacht werden. Das Stichtagsprinzip gilt aber nur für die Beurteilung des Status des Steuerpflichtigen, also zum Beispiel Zivilstand oder Unterstützungsbedürftigkeit, und nicht für die übrigen Voraussetzungen eines Sozialabzuges (vgl. Schweighauser, a.a.O., 33 N 7 f.; Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 198 f.; Locher, a.a.O., Art. 35 N 67).

5.a) Im vorliegenden Fall ist die Voraussetzung des Zusammenlebens in häuslicher Gemeinschaft unbestritten erfüllt, da die Pflichtigen mit ihrem Sohn am X. in Y. zusammenlebt.

Der Sohn der Pflichtigen absolvierte von März 2007 bis April 2008 die Rekruten- sowie die Offiziersschule. Für die Dauer dieser Dienste wurde er mit einem Erwerbersatz entschädigt. Wie der Begriff Erwerbersatz schon aufzeigt, handelt es sich dabei um eine Ersatzleistung für das ausfallende Einkommen. Der Militärdienst ist somit nicht unentgeltlich, sondern wird pauschal entschädigt (vgl. Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 24 N 74 und 91). Ebenfalls erhalten Angehörige der Armee während des Militärdienstes Unterkunft, Verpflegung sowie andere Naturalleistungen, welche allesamt steuerfrei sind (vgl. Findeisen/Theiler, a.a.O., 24 N 90). Die erhaltene Erwerbsausfallentschädigung in der Höhe von Fr. 24'576.– für die Monate März bis Dezember 2007, sowie ein zusätzlicher unselbständiger Nebenerwerb in der Höhe von Fr. 1'750.–, führte in der Folge zu einem steuerbaren Einkommen des Sohnes (vgl. Staatssteueranlagung 2007 des Sohnes vom 23. Oktober 2008). Da der Existenzbedarf für den Sohn einerseits mittels Leistungen der EO abgedeckt wurde, d.h. eigenes steuerbares Einkommen sowie auch Vermögen in der Höhe von Fr. 18'360.– vorhanden gewesen war, andererseits Verpflegung, Unterkunft, Kleidung und Versicherung während des Militärdienstes vom Bund übernommen wurden, fehlt am Stichtag 31. Dezember 2007 die Unterstützungsbedürftigkeit des Sohnes. Der Unterstützungsabzug wurde der Pflichtigen demzufolge zu Unrecht von der Steuerverwaltung gewährt.

Demzufolge sind die Voraussetzungen für den Unterstützungsabzug nicht erfüllt, weshalb der bereits gewährte Unterstützungsabzug in der Höhe von Fr. 2'000.– androhungsgemäss im Sinne einer reformatio in peius zu streichen ist.

b) Auch steht der Pflichtigen kein Kinderabzug zu, da der Sohn weder minderjährig noch erwerbsunfähig ist. Auch handelt es sich im vorliegenden Fall beim Militärdienst nicht um eine berufliche Ausbildung.

c) Da weder ein Unterstützungsabzug noch ein Kinderabzug gewährt werden kann und somit die kumulativen Voraussetzungen für den Vollsplittingtarif nicht erfüllt sind, hat die Steuerverwaltung der Pflichtigen zu Recht den Vollsplittingtarif nicht gewährt.

Aus all diesen Gründen erweist sich der vorliegende Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 600.– aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...