

Einkommenssteuer

Keine steuerliche Vergünstigung mangels Unterstützungsbedürftigkeit des studierenden Sohns

Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 9. Januar 2019

Die steuerlichen Vergünstigungen des Vollsplittings und des Kinderabzugs setzen neben der häuslichen Gemeinschaft mit dem Kind dessen Unterstützungsbedürftigkeit voraus. Die Prüfung der Bedürftigkeit richtet sich nach den allgemeinen Kriterien des Existenzbedarfs und der Vermögenslage. Bei einem sich noch im Studium an einer Universität befindlichen Kind sind die allgemeinen Lebenshaltungskosten bei häuslicher Gemeinschaft geringer. Im vorliegenden Fall werden die so gemäss statistischen Angaben ermittelten Kosten bereits durch Alimentenzahlungen des Vaters gedeckt, weshalb sich eine zusätzliche Prüfung der Vermögenslage erübrigt.

Sachverhalt:

A. A. B. erhob am 12. Juni 2017 Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung betreffend die Staatssteuer 2016 und beantragte, sie sei als Geschiedene nach dem Tarif für Verheiratete (Vollsplitting) zu besteuern, unter Gewährung des Kinderabzugs inklusive Versicherungsprämienpauschale. Sie machte im Wesentlichen geltend, sie lebe mit ihrem volljährigen Sohn in einem gemeinsamen Haushalt. Ihr Sohn absolviere im Rahmen seiner Erstausbildung ein Vollzeitstudium an der Universität Basel und erziele kein Einkommen. Sie unterstütze ihn unter anderem durch die Gewährung von Kost und Logis sowie durch die Übernahme der Krankenkassenprämien. Sie habe deswegen Anspruch auf die gesetzlichen Steuervorteile für Elternteile mit unterstützungsbedürftigen Kindern.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) wies die Einsprache mit Entscheid vom 13. September 2017 ab. Die Gewährung der Tarifvergünstigung und des Kinderabzugs setze die Unterstützungsbedürftigkeit des volljährigen Kinds voraus. Entscheidend sei, dass das Kind auf die Leistungen der Eltern angewiesen sei. In dieser Hinsicht sei nicht allein das Einkommen des Kinds massgebend, sondern auch dessen Vermögen. Der Sohn der Steuerpflichtigen habe im Jahr 2016 über ein Nettovermögen von CHF 113'836.– verfügt. Solange sein Vermögen die Steuerfreiheitsgrenze von CHF 75'000.– übersteige, sei es ihm möglich und zumutbar, an seinen eigenen Unterhalt beizutragen, zumal er durch die häusliche Gemeinschaft wesentliche Auslagen für den Lebensunterhalt einspare. Dieser Umstand führe dazu, dass die angebehrten Steuervorteile nicht gewährt werden könnten.

C. Dagegen erhob A. B. am 11. Oktober 2017 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), wobei sie bei gleichbleibenden Hauptbegehren neu eventualiter die Gewährung des einfachen Unterstützungsabzugs begehrte. Das Steuergericht wies den Rekurs mit Entscheid vom 9. März 2018 ab. In der Begründung stützte das Gericht im Ergebnis die Rechtsauffassung der Steuerverwaltung, wobei es sich für das als Notgroschen zu belassende Vermögen an den Ergänzungsleistungen zur AHV und IV orientierte und die dortige Vermögensfreigrenze von CHF 37'500.– analog heranzog. Das über diesem Betrag liegende Vermögen habe der Sohn der Steuerpflichtigen zur Deckung seines Lebensbedarfs heranzuziehen. Bei einer Regelstudiendauer von fünf Jahren stünden ihm aus dem Vermögensverzehr pro Jahr CHF 15'267.– zur Verfügung. Er erhalte zudem nicht steuerbare Unterhaltszahlungen seines Vaters in der jährlichen Höhe von CHF 13'500.–. Nachdem die in der Steuererklärung 2016 des Sohns deklarierten Abzüge die Einkünfte um CHF 3'006.– überstiegen, zog das Gericht diese Summe ab. Da der resultierende Betrag CHF 25'000.– überschreite, gelte der Sohn nach der kantonalen Praxis nicht als unterstützungsbedürftig, und da die Einkünfte über der steuerfreien Einkommensgrenze zu liegen kämen, entfalle auch ein Kinderabzug. Daraus folge, dass auch kein reduzierter Steuersatz zur Anwendung gelange und keine Versicherungsprämienpauschale geltend gemacht werden könne. Mangels Unterstützungsbedürftigkeit des Kinds stehe der Steuerpflichtigen sodann kein Unterstützungsabzug zu.

D. Mit Eingabe vom 2. Juli 2018 hat A. B. gegen den Entscheid des Steuergerichts beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde erhoben. Sie beantragt sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und sie sei unter Gewährung des Unterstützungsabzugs nach dem Vollsplittingtarif zu veranlagern. Eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dies habe unter o/e-Kostenfolge zu geschehen. Sie bringt zusammengefasst vor, die vorinstanzliche Herleitung der Unterstützungsbedürftigkeit ihres Sohns weiche ohne Begründung von der im Baselbieter Steuerbuch publizierten klaren Praxis der Steuerverwaltung ab. Insbesondere werde ein deutlich höherer Vermögensverzehr als zumutbar erachtet. Mit der (ausdrücklich nicht angefochtenen) Verweigerung des Kinderabzugs ent falle indes nicht automatisch die Möglichkeit eines Unterstützungsabzugs. Der Abzug verlange Unterstützungsbedarf, nicht aber eine eigentliche Notlage des unterstützten Kinds.

E. Die Steuerverwaltung, die Einwohnergemeinde und das Steuergericht schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die vorliegende Beschwerde einzutreten.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO). Das Kantonsgericht prüft somit den angefochtenen Entscheid mit voller Kognition.

3. Die Beschwerdeführerin verlangt die Gewährung des Unterstützungsabzugs und die Besteuerung nach dem Vollsplittingtarif. Gemäss § 33 lit. a StG wird für die Steuerberechnung für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, die vom Steuerpflichtigen in mindestens der Höhe des Abzugs unterstützt wird, pauschal CHF 2'000.– vom Reineinkommen in Abzug gebracht. Dieser Unterstützungsabzug soll als klassischer Sozialabzug den privatrechtlichen Leistungsverpflichtungen innerhalb einer Familiengemeinschaft Rechnung tragen und die Steuerlast im Verhältnis zu Steuerpflichtigen mit gleichem Einkommen ohne entsprechende Unterstützungsleistungen ausbalancieren (vgl. Matthias Schweighauser, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 33 Rz. 2 und 11). Lebt eine geschiedene Steuerpflichtige mit der unterstützungsbedürftigen Person in häuslicher Gemeinschaft, kommt sie ausserdem in den Genuss der Tarifvergünstigung für Verheiratete, indem der Steuersatz des halben steuerbaren Gesamteinkommens angewendet wird (§ 34 Abs. 2 StG, sog. "Vollsplitting").

4. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin für ihren Sohn Unterstützungsleistungen mindestens in der Höhe des Abzugs erbringt. Zentraler Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob der Sohn als unterstützungsbedürftig im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren ist, was für die Beschwerdeführerin wie soeben aufgezeigt eine vorteilhaftere Besteuerung zur Folge hätte. Ist der Sohn nicht unterstützungsbedürftig, entfallen auch die beantragten Steuervergünstigungen.

5.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, die vorinstanzliche Herleitung der Unterstützungsbedürftigkeit ihres Sohns weiche ohne Begründung von der im Baselbieter Steuerbuch publizierten klaren Praxis der Steuerverwaltung ab. Insbesondere werde ein deutlich höherer Vermögensverzehr als zumutbar erachtet. Der Abzug verlange Unterstützungsbedarf, nicht aber eine eigentliche Notlage des unterstützten Kinds.

5.2 Unterstützungsbedürftig im steuerrechtlichen Sinn sind Personen, die wegen ihres Alters, ihrer Gesundheit oder aus anderen (dauerhaften) Gründen nicht in der Lage sind, ein genügendes Einkommen zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts zu erzielen (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 33 Nr. 2 Ziff. 1, mit Verweis auf Schweighauser, a.a.O., § 33 Rz. 14). Dazu zählen neben erwerbsunfähigen

gen Menschen auch Personen, die aus objektiven Gründen daran gehindert sind, ihre an sich bestehende Erwerbsfähigkeit voll auszuüben, und daraus eine finanzielle Bedürftigkeit resultiert. Ob eine dauerhafte Bedürftigkeit vorliegt, beurteilt sich nach objektiven Kriterien und nicht nach den subjektiven Bedürfnissen des Leistungsempfängers. Keine Unterstützungsbedürftigkeit im Sinne des Gesetzes liegt vor, wenn die unterstützte Person freiwillig und ohne zwingenden Grund auf die Erzielung eines genügenden Einkommens verzichtet oder wenn diese ihren Lebensunterhalt aus vorhandenem Vermögen bestreiten kann (Erich Bosshard/Hans-Rudolf Bosshard/Werner Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 182 f.; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 7. Juni 2006 [810 05 453] E. 8b).

5.3 Die Steuerverwaltung vertritt in der Vernehmlassung vom 8. August 2018 erstmals im Verfahren den Standpunkt, der Sohn der Beschwerdeführerin sei als Student objektiv gesehen nicht dauernd finanziell bedürftig. In der Tat ist ein Kind in Ausbildung weder dauerhaft erwerbsunfähig noch unfreiwillig beschränkt erwerbsfähig und ist die Gewährung des Unterstützungsabzugs im Grunde genommen sachwidrig (vgl. Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung [Kommission Familienbesteuerung], Bern 1998, S. 47). Aus sozialpolitischen Gründen wird in der Praxis dennoch die Unterstützungsbedürftigkeit bejaht, wenn eine Person aus Ausbildungsgründen daran gehindert ist, ein (genügendes) Erwerbseinkommen zu erzielen. Da es sich bei einer solchen Ausbildung um eine Ursache handeln muss, die in ihren Wirkungen der Erwerbsunfähigkeit gleichkommt, fällt nur die eigentliche Vollausbildung bis zum Abschluss des Erststudiums, nicht aber eine allfällige Weiterbildung oder ein Zweitstudium in Betracht. Erzielt ein Kind während seiner vollzeitlichen beruflichen Erstausbildung kein genügendes Einkommen und muss es deswegen von seinen Eltern unterstützt werden, gilt es demnach grundsätzlich als unterstützungsbedürftig (Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 190 f.; KGE VV vom 14. Januar 2015 [810 14 265] E. 5.2). Der Sohn der Beschwerdeführerin befindet sich in der Erstausbildung und ist deswegen nur beschränkt erwerbsfähig, so dass eine finanzielle Unterstützungsbedürftigkeit entgegen dem Dürhalten der Steuerverwaltung durchaus in Betracht kommt.

6.1 Die Bestimmung der Unterstützungsbedürftigkeit verlangt eine Gegenüberstellung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse auf der einen und der notwendigen Aufwendungen zum Lebensunterhalt auf der anderen Seite. Die Schwelle, unterhalb derer eine Bedürftigkeit vorliegt, ist vom Gesetz nicht definiert.

6.2 Die Feststellung der Unterstützungsbedürftigkeit orientiert sich nach der kantonalen Praxis an bestimmten Einkommens- und Vermögensobergrenzen. Alleinstehende Personen gelten gemäss dem Baselbieter Steuerbuch als unterstützungsbedürftig, wenn ihr steuerbares Einkommen CHF 25'000.– nicht erreicht. Die Obergrenze bei verheirateten Personen liegt bei CHF 45'000.–. Für alleinstehende Personen mit Kindern im gleichen Haushalt wird eine Grenze von CHF 35'000.– als sachgerecht beurteilt. Verfügt die unterstützte alleinstehende Person über ein grösseres Vermögen und bleibt nach Abzug eines Freibetrags von CHF 75'000.– noch steuerbares Vermögen übrig, so werden 10 Prozent hiervon als virtueller Ertrag dem Einkommen angerechnet (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 33 Nr. 2 Ziff. 2).

6.3 Auch wenn bei der Frage der Bedürftigkeit aus Praktikabilitätsgründen eine gewisse Schematisierung unumgänglich ist, so darf der Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit nicht aus den Augen verloren werden. Eine rechtsgleiche Anwendung des Gesetzes bedingt, dass auch bei Sozialabzügen bei vergleichbaren Sachverhalten stets gleich entschieden wird, und umgekehrt, dass wesentliche Unterschiede berücksichtigt werden (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 184; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 30 ff.). Ein blindes Abstellen auf die im Steuerbuch publizierten Zahlen vermag diesen verfassungsmässigen Vorgaben nicht gerecht zu werden, sondern würde vielmehr in einer nicht zu vernachlässigenden Anzahl von Konstellationen zu stossenden Ungleichbehandlungen führen. Mit dem einzigen Kriterium des steuerbaren Einkommens werden etwa sämtliche steuerfreien Einkünfte ausgeblendet, welche durchaus eine namhafte Höhe erreichen können. Dieses Einkommen steht den Betroffenen ebenso wie die besteuerten Einkünfte zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts effektiv zur Verfügung und es ist nicht einsichtig, weshalb es für die Berechnung der Unterstützungsbedürftigkeit nicht mit einbezogen werden soll. Im vorliegenden Fall zeigt sich diese Problematik exemplarisch, empfängt der Sohn der

Beschwerdeführerin doch steuerfreie jährliche Unterhaltszahlungen seines Vaters in der Höhe von CHF 13'500.–. Fixe Einkommensgrenzen tragen auch auf der Ausgabenseite den individuellen Lebenssituationen nicht immer genügend Rechnung. Die im Baselbieter Steuerbuch publizierten Zahlen sind demnach als Orientierungshilfen und Richtgrössen bei der Bestimmung der Bedürftigkeit zu verstehen. Die Beurteilung hat vor diesem Hintergrund im Einzelfall anhand der konkreten Umstände zu erfolgen, wobei eine gewisse (verfeinerte) Schematisierung und Pauschalisierung durchaus notwendig, zulässig und sinnvoll ist.

6.4 Die Vorinstanz ist beim Sohn der Beschwerdeführerin von einem anrechenbaren jährlichen Vermögensverzehr von CHF 15'267.– ausgegangen. Zusammen mit dem Unterhaltsbeitrag des Vaters von jährlich CHF 13'500.–, abzüglich des steuerbaren Gesamteinkommens von minus CHF 3'006.–, ergibt das gemäss der Rechnung der Vorinstanz einen verfügbaren Betrag zur Deckung des Lebensbedarfs von CHF 25'761.–. Gestützt auf den Einkommensfreibetrag von CHF 25'000.–, wie ihn die Steuerverwaltung für alleinstehende Personen annimmt, gelangte die Vorinstanz zum Schluss, dass der Sohn nicht in die Kategorie unterstützungsbedürftiger Personen falle. Diese Art der Bestimmung der Unterstützungsbedürftigkeit erscheint im vorliegenden Fall nicht sachgerecht, denn sie blendet die Ausgabenseite vollkommen aus. Im Fall eines Studenten, der wie vorliegend zu Hause wohnt und verpflegt wird, fallen wesentliche Budgetposten eines Haushalts wie Miete und Verpflegung zu Hause weg, ebenso die Kosten für Internet, Radio und Fernsehen. Die Wohnform hat einen massgeblichen Einfluss auf die Ausgaben. Durch die häusliche Gemeinschaft mit der Beschwerdeführerin erspart sich der Sohn erhebliche Aufwendungen für den Lebensbedarf, welche bei einer alleinstehenden und alleinwohnenden Person unweigerlich anfallen. Eine Berücksichtigung dieses Unterschieds erscheint unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit zwingend geboten, denn der Einkommensfreibetrag von CHF 25'000.– ist vorliegend mit Blick auf die mit der Wohnform verbundenen tieferen Lebenshaltungskosten augenscheinlich zu hoch angesetzt.

6.5 Es liegt nicht am Kantonsgericht, einen bestimmten allgemeinen Freibetrag für bei den Eltern wohnende Studenten zu proklamieren. Im Allgemeinen kann aber nicht von den Werten ausgegangen werden, welche für ausserhalb des Elternhauses lebende alleinstehende Personen angenommen werden. Im vorliegenden Fall bietet es sich an, auf die statistisch ermittelten durchschnittlichen Studien- und Lebenshaltungskosten von Studierenden zurückzugreifen. Am massgebenden Stichtag am Ende der Steuerperiode war der damals 22-jährige Sohn der Beschwerdeführerin an der Juristischen Fakultät der Universität Basel eingeschrieben. Gemäss den Erhebungen des Bundesamtes für Statistik (BFS) beliefen sich die monatlichen Gesamtausgaben von Studierenden der Universität Basel, die im elterlichen Haushalt wohnten, im Jahr 2009 auf durchschnittlich CHF 1'100.–, wobei jüngere Studenten über ein tendenziell tieferes Ausgabenbudget verfügten (BFS, Studieren unter Bologna, Neuenburg 2010, S. 62 ff.). Da die Semestergebühr der Universität zwischenzeitlich um CHF 150.– angehoben worden war, ansonsten die allgemeine Teuerung aber insgesamt negativ verlaufen war und der Sohn zur jüngeren Studierendengruppe zu zählen ist, kann für das Jahr 2016 von einem jährlichen Bedarf in der Höhe von CHF 13'500.– (12 x CHF 1'100.– + CHF 300.–) ausgegangen werden. Genau diesen Betrag erhielt er als Kinderunterhalt von seinem Vater. Dazu kommen ein Nebenerwerb von CHF 2'159.–, Erwerb ersatz von CHF 58.– und ein Wertschriftenertrag von CHF 745.–, insgesamt also Einkünfte von nicht ganz CHF 16'500.–. Mit diesen Einnahmen vermochte der Sohn der Beschwerdeführerin seine Lebenshaltungskosten ohne weiteres zu decken. Er war unabhängig vom Vermögen bereits aufgrund seines Einkommens nicht unterstützungsbedürftig. Nichts anderes ergibt sich, wenn auf die Behauptung der Beschwerdeführerin abgestellt wird, wonach ihrem Sohn eigene Mittel in der Höhe von CHF 14'374.– zur Bestreitung des Lebensbedarfs zur Verfügung gestanden hätten.

6.6 Ein Vergleich mit alternativen Berechnungsmodellen für die Bedürftigkeit wie die betriebsrechtliche Existenzminimumberechnung oder die Bedarfsberechnung nach den Richtlinien der Sozialhilfe bestätigt diese Einschätzung. Der betriebsrechtliche Grundbedarf ist für alleinstehende Personen auf CHF 1'200.– pro Monat festgelegt, der sozialhilferechtliche Grundbedarf liegt bei CHF 986.– (bei eigener Wohnung), dies jeweils ohne Miete und Krankenkasse. Auch wenn die Krankenkasse und die Ausbildungskosten hinzugerechnet werden, führen diese Berechnungsansätze ebenfalls zum Schluss, dass nicht von einer Bedürftigkeit des Sohns ausgegangen werden kann. In

welchem Umfang dem Sohn ein Vermögensverzehr zumutbar wäre, muss bei dieser Sachlage nicht entschieden werden.

7. Was die Beschwerdeführerin gegen das Vorgehen der Vorinstanzen einwendet, schlägt nicht durch. Wie die Steuerverwaltung in der Vernehmlassung zutreffend vorbringt, kommt dem Baselbieter Steuerbuch – anders als die Beschwerdeführerin suggeriert – kein Gesetzescharakter zu. Das Steuerbuch ist als elektronische Datensammlung konzipiert, in der die Vollzugspraxis der kantonalen und kommunalen Steuerverwaltungen exemplarisch wiedergegeben wird, ohne dass auf jede denkbare Einzelfallkonstellation eingegangen werden kann. Der Fall eines im Elternhaus wohnenden Studenten ist darin nicht aufgeführt, so dass zu diesem Sachverhalt gar keine publizierte Praxis existiert, von der abgewichen werden könnte. Ohnehin könnte (und müsste) die Steuerbehörde in begründeten Fällen wie diesem ihre bisherige Praxis anpassen. Wie vorstehend bereits ausgeführt wurde, verlangt das Gebot der Rechtsgleichheit gerade, dass in der Rechtsanwendung Unterscheidungen getroffen werden, wenn sich diese aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse aufdrängen. Bei der Wohnform handelt es sich um einen solchen signifikanten Unterschied, der bei der Bestimmung der Unterstützungsbedürftigkeit berücksichtigt werden muss.

8. Aus dem Gesagten folgt, dass der Sohn der Beschwerdeführerin für die massgebliche Steuerperiode nicht als unterstützungsbedürftig im steuerrechtlichen Sinn gelten kann. Die Vorinstanzen haben der Beschwerdeführerin demnach im Ergebnis zu Recht den Unterstützungsabzug und die Veranlagung zum Vollsplitting-Tarif verweigert. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

9. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'400.– der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe zu verrechnen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (§ 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...