

Einkommenstarif

Kein Elterntarif bei finanzieller Selbständigkeit des mündigen Kindes

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 14. Juni 2019

Bei der direkten Bundessteuer wird der günstige Elterntarif in Analogie zum Kinderabzug nur dann gewährt, wenn das volljährige, noch in beruflicher Ausbildung stehende Kind tatsächlich auf den Unterhalt angewiesen ist. Erzielt das Kind genügend Einkommen oder verfügt es über genügend eigenes Vermögen, sodass es seinen Lebensunterhalt selbst finanzieren kann, entfällt der Elterntarif. Die ist mitunter bei einer 27-jährigen, noch im Studium befindlichen Tochter der Fall, wenn diese über ein Vermögen von rund 139'000 Franken verfügt.

Sachverhalt:

A. Die Tochter der Pflichtigen war im Jahre 2015 an der Universität Basel als Studentin immatrikuliert.

Mit Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2015 vom 23. März 2017 wurden die unter der Ziff. 750 geltend gemachten Sozialabzüge für die Tochter in Höhe von CHF 6'500.– nicht anerkannt. Unter der Rubrik „Abweichungen/Bemerkungen“ hielt die Steuerverwaltung fest, dass die Bedingungen für einen Kinderabzug nicht mehr erfüllt seien.

B. Mit Schreiben vom 10. April 2017 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache und begehrte (1) es sei der Tarif für Verheiratete zu gewähren, (2) zudem sei der Kinderabzug und der Versicherungsabzug für die direkte Bundessteuer zu berücksichtigen. Zur Begründung führte er u.a. aus, dass die Pflichtige den Unterhalt für die sich in Ausbildung befindliche Tochter hauptsächlich alleine bestreite. Die Tochter sei am xxxx geboren und habe am 31. Dezember 2015 gemäss Immatrikulationsbestätigung an der Y-Fakultät der Universität Basel studiert. Sie habe kein Erwerbseinkommen und besitze gemäss der Steuererklärung 2015 ein Vermögen von rund CHF 139'000.–, welches ihr von einem Grosselternteil geschenkt worden sei. Mit Hinweis auf dieses verhältnismässig unbedeutende Vermögen behaupte die Steuerverwaltung, die Bedingungen für einen Kinderabzug seien nicht mehr erfüllt. Demgegenüber stehe fest, dass für die direkte Bundessteuer längst entschieden worden sei, dass sich eine Anrechnung des Kindsvermögens nicht aufdränge, wenn die alleinige Deckung der Lebenshaltungskosten des Kindes durch die Mutter zumutbar sei.

Mit Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2018 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie hielt u.a. fest, wenn das volljährige Kind über ein Vermögen verfüge, so sei der Kinderabzug nur zu gewähren, wenn die Eltern tatsächlich für den Unterhalt des Kindes aufzukommen hätten. Dies sei nicht der Fall, wenn das Kind über grössere Vermögenswerte verfüge – was vorliegend der Fall sei.

C. Mit Eingabe vom 29. Oktober 2018 erhebt der Vertreter der Pflichtigen Beschwerde und begehrt (1) der Entscheid der Vorinstanz sei aufzuheben, (2) es sei der Tarif für Verheiratete zu gewähren. Zudem seien der Kinderabzug und der Versicherungsabzug für die direkte Bundessteuer zu berücksichtigen, (3) dies unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz. Zur Begründung macht der Vertreter geltend, es stelle grundsätzlich eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs dar, wenn nach einer derartigen Dauer des Verfahrens im Einspracheentscheid nicht auf die Begründung in der Einsprache eingegangen werde. Des Weiteren seien hier die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Mutter dergestalt, dass die alleinige Deckung der Lebenshaltungskosten eines Kindes für die Pflichtige ohne Weiteres zumutbar sei und sich eine Anrechnung des Kindsvermögens überhaupt nicht aufdränge.

Mit Vernehmlassung vom 14. November 2018 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde und führt aus, eine Unterstützungsbedürftigkeit sei immer dann gegeben, wenn die unterstützte Person aus objektiven Gründen auf Hilfe von Drittpersonen angewiesen sei, um ganz oder teilweise für ihren Lebensunterhalt aufzukommen. Das Vorliegen der Voraussetzungen für den Unter-

stützungsabzug sei eine steuermindernde Tatsache, welche die steuerpflichtige Person vollständig nachweisen müsse. Die finanziellen Verhältnisse der unterstützten Person müssten also derart sein, dass diese zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes auf eine externe Unterstützung angewiesen sei. Im konkreten Fall zeige das Vermögen der damals 27-jährigen Tochter deutlich, dass ihr die Bestreitung des eigenen Lebensunterhaltes – trotz des Studiums an der Universität Basel – zugemutet werden könne und dürfe. Immerhin verfüge sie im betroffenen Steuerjahr 2015 über Wertschriften und Guthaben von rund CHF 139'000.–.

Mit Schreiben vom 21. Mai 2019 führt der Vertreter hierzu aus, die Steuerverwaltung rede von einer „Unterstützungsbedürftigkeit“. Hier gehe es aber um die Tatsache, dass Eltern für die Ausbildung von Kindern zu sorgen hätten. Auf den Entscheid der Steuerrekurskommission Zürich vom 7. September 2010 gehe die Steuerverwaltung nicht ein. Ein Vergleich mit diesem Entscheid wäre aber richtig. Im Kanton Zürich werde der Verheiratetentarif auch für das Steuerjahr 2017 gewährt. Die Pflichtige wohne im Kanton Basel-Landschaft, habe hier jedoch kaum Einkommen und Vermögen zu versteuern. Die Liegenschaften befänden sich im Kanton Zürich. Eine einheitliche Vorgehensweise sei daher zu fördern. Es sei offensichtlich, dass die Beschwerdeführerin der Tochter die Ausbildung bezahlen könne. Das verhältnismässig geringe Vermögen der Tochter könne dem nicht entgegenstehen.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 3'000.– nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Die Beschwerdeführerin rügt zunächst eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) durch eine überlange Verfahrensdauer (Art. 29 Abs. 1 BV). Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und garantiert andererseits den Parteien ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren. Sie sollen sich vor Erlass des Entscheids zur Sache äussern, erhebliche Beweise beibringen, Einsicht in die Akten nehmen und an der Erhebung von Beweisen mitwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis äussern können, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 8C_824/2015 vom 19. Mai 2016, E. 7.4.1). Die Verfassungsbestimmung in Art. 29 Abs. 1 BV räumt einen allgemeinen Anspruch auf Beurteilung innert angemessener Frist ein. Eine überlange Verfahrensdauer liegt dann vor, wenn eine Behörde für einen Entscheid länger benötigt, als dies nach der Natur der Sache und nach der Gesamtheit der übrigen Umstände angemessen erscheint. Dabei kann auch dann, wenn die Verfahrensdauer vor der jeweiligen Instanz für sich allein noch als angemessen gilt, die Gesamtdauer der Verfahren als unangemessen erscheinen (BGer 9C_668/2018 vom 5. April 2019, E. 2.1). Angesichts der grossen Zahl von Steuerpflichtigen bedeutet Steuerveranlagung stets auch Massenverwaltung (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A. Zürich 2018, § 3 Rz.1).

Vorliegend erfolgte die Veranlagung des Steuerjahres 2015 am 23. März 2017. Nach der fristgerechten Einsprache erliess die Steuerverwaltung ihren Einspracheentscheid mit Datum vom 12. Oktober 2018. Diesen focht die Beschwerdeführerin sodann ebenfalls innert Frist an, wobei die Verhandlung am 14. Juni 2019 stattfand. Seit der Veranlagung sind rund 27 Monate vergangen, was zweifelsohne ein längerer Zeitraum ist. Angesichts der Tatsache, dass jedoch innerhalb dieser Zeit das Einspracheverfahren bereits abgeschlossen ist und bereits ein Urteil vorliegt, relativiert sich dieser Zeitraum erheblich, geben doch bereits die verfahrensrechtlichen Vorschriften einen nicht unterschreitbaren Zeitrahmen vor, sodass von einer übermässig langen Verfahrensdauer keine Rede sein kann. Vor diesem Hintergrund erweist sich die Rüge der Beschwerdeführerin als unbegründet.

3. Die Pflichtige verlangt die Gewährung des Tarifs für Verheiratete, den Kinderabzug und den Versicherungsabzug.

Gemäss Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG gilt für die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehepaare und die verwitweten, gerichtlich oder tatsächlich getrenntlebenden, geschiedenen und ledigen steuerpflichtigen Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, der Tarif für Verheiratete und Einelternfamilien gemäss Abs. 2 (sog. Verheiratetentarif). Der so ermittelte Steuerbetrag ermässigt sich um 251 Franken für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person.

Steuerpflichtige mit Kindern werden zum Elterntarif besteuert (Art. 36 Abs. 2bis DBG). Der Elterntarif ist der mildeste der drei Tarife. Er besteht aus dem Verheiratetentarif (Basis) und einem Abzug vom Steuerbetrag in der Höhe von maximal 251 Franken pro Kind oder unterstützungsbedürftige Person. Dieser Abzug im Elterntarif ist eine direkte Tarifmassnahme und kein Sozialabzug (vgl. Kreisreiben Nr. 30, Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 21. Dezember 2010 [KS 30], Stand: 01.01.2014, Ziff. 13.4). Der Elterntarif wird ebenfalls Steuerpflichtigen gewährt, die mit volljährigen Kindern in Ausbildung zusammenleben. Auch hier muss die Voraussetzung erfüllt sein, dass die Person, welche den Elterntarif beansprucht, hauptsächlich für den Unterhalt des Kindes aufkommt. Der Elterntarif wird in Analogie zum Kinderabzug daher nur gewährt, wenn das volljährige Kind in Ausbildung im massgebenden Zeitpunkt tatsächlich auf den Unterhaltsbeitrag der Eltern angewiesen ist. Erzielt das Kind ein Einkommen, das ihm einen selbständigen Lebensunterhalt ermöglicht, so kann der Elterntarif nicht mehr beansprucht werden. Verfügt das Kind beispielsweise über ein umfangreiches Vermögen, wird der Elterntarif nicht gewährt, wenn dadurch Vermögenserträge erzielt werden, die einen selbständigen Lebensunterhalt des Kindes erlauben. Unter Ausbildung ist wie beim Kinderabzug ein Lehrgang für die berufliche Erstausbildung zu verstehen (vgl. KS 30, Ziff. 13.4.3).

3.1. Die Tochter, geboren am xxxx, war am 31. Dezember 2015 an der Y-Fakultät der Universität Basel immatrikuliert und zu dem Zeitpunkt 27 Jahre alt. Da sie bei der Beschwerdeführerin im gleichen Haushalt gewohnt hat, ist eine Erbringung von Unterhaltsleistungen unbestritten. Unklar ist vorliegend jedoch, ob die Tochter Unterhaltsbeiträge des anderen Elternteils erhalten hat, sodass vorliegend zur Beurteilung lediglich auf ihre Vermögensverhältnisse abzustellen ist. Der Vertreter der Beschwerdeführerin stützt sich vornehmlich auf den Entscheid der Steuerrekurskommission 1 Zürich vom 7. September 2010, publiziert in: Der Steuerentscheid [StE], 2011, B 29.3 Nr.38 und führt aus, die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Mutter seien derart, dass der Mutter die alleinige Deckung der Lebenshaltungskosten eines Kindes ohne Weiteres zumutbar sei, sie die Kosten auch tatsächlich gedeckt habe und sich eine Anrechnung des Kindesvermögens überhaupt nicht aufdränge.

Im Unterschied zum Fall, den die Steuerrekurskommission Zürich zu beurteilen hatte, ist die Tochter im vorliegenden Fall bereits 27 Jahre alt. Im Fall der Steuerrekurskommission waren die Kinder erst im Alter von 24 und 21 Jahren. Unter Erwägung 1b führt die Steuerrekurskommission aus, dass der Kinderabzug – und mit ihm der erhöhte Abzug für Versicherungsprämien sowie Sparkapitalzinsen – in der Einschätzungspraxis auch bei dieser Steuer regelmässig nicht über das 25. oder 26. Altersjahr des Kindes hinaus gewährt werde (StE, 2011, B 29.3 Nr. 38 E. 1b, vgl. hierzu auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 35 N 42). Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen aus dem zitierten Entscheid, wäre die Beschwerde bereits aufgrund der vorliegend überschrittenen Altersgrenze abzuweisen.

3.2. Der Umfang der elterlichen Unterhaltspflicht gegenüber ihren Kindern ist im Zivilrecht geregelt. Nach Art. 276 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB] vom 10. Dezember 1907 (SR 210) sind die Eltern von der Unterhaltspflicht in dem Mass befreit, als dem Kinde zugemutet werden kann, den Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln zu bestreiten. Diese Beitragspflicht des Kindes konkretisiert die Überleitung von Fremd- zu Eigenverantwortung. Unterhaltspflicht für andere setzt ein Unterhaltsbedürfnis voraus, das im Zuge normaler Entwicklung abnehmen sollte (vgl. BSK ZGB I – Breitschmid, Art. 276 N 30 f.). Die Unterhaltspflicht der Eltern dauert bis zur Volljährigkeit des Kindes (Art. 277 Abs. 1 ZGB). Wo das Kind über eigene Mittel verfügt, die entweder Unterhaltscharakter haben (so z.B. Art. 319: Erträge des Kindesvermögens; Art. 320: Erträge aus Abfin-

dungen, Schadenersatz u.Ä.) oder dem freien Kindsvermögen zugehören (vgl. Art. 321 – 323 ZGB), würde eine absolute Unterhaltspflicht der Eltern ungeachtet der effektiven Leistungsfähigkeit weder vor dem Fairnessprinzip gemäss Art. 2 ZGB noch dessen spezifisch familienrechtlicher Ausprägung in Art. 272 ZGB standhalten.

Aus zivilrechtlicher Sicht ist somit bei der Beurteilung, ob Kinder Anspruch auf Unterhalt haben, nicht nur die finanzielle Situation der Eltern, sondern auch die der Kinder massgebend. Auf der einen Seite steht somit die elterliche Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind, die bis zum Abschluss einer Erstausbildung gilt und auf der anderen die Zumutbarkeit, dass das Kind den eigenen Unterhalt selbst bestreitet. Auf eine solche Gegenüberstellung hat die Rekurskommission des Kantons Zürich verzichtet. Sie bezieht sich nur auf Art. 277 Abs. 2 ZGB, wonach einzig auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der unterhaltszahlenden Eltern abgestellt wird. Da es aber schon zivilrechtlich für die Verpflichtung zu elterlichen Leistungen auf die Zumutbarkeit ankommt, sind die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des volljährigen Kindes erst recht auch im Steuerrecht mit zu berücksichtigen: Für die Abzugsberechtigung wird in erster Linie vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person effektiv für den Unterhalt des volljährigen, in Ausbildung befindlichen Kinds sorgt. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass das unterstützte volljährige Kind – anders als das minderjährige Kind – auf diese Unterstützung auch angewiesen ist, also unterstützungsbedürftig ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 35 N 41).

3.3. 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 Matthias Schweighauser, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 33 Rz. 14). Dazu zählen neben erwerbsunfähigen Menschen auch Personen, die aus objektiven Gründen daran gehindert sind, ihre an sich bestehende Erwerbsfähigkeit voll auszuüben, woraus 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 genügendes Einkommens verzichtet oder wenn diese ihren Lebensunterhalt aus vorhandenem Vermögen bestreiten kann (Urteil des Kantonsgerichts Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 9. Januar 2019, 810 18 182 E. 5.2).

Aus steuerrechtlicher Sicht entscheidend ist damit nicht nur, ob die elterliche Unterhaltspflicht gegenüber den Kindern gegeben ist, sondern auch, ob das Kind nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten auf die Unterhaltsleistungen der Eltern angewiesen und damit unterstützungsbedürftig ist. Sobald das Kind über eigenes Erwerbseinkommen oder Vermögen verfügt, vermindert sich die elterliche Unterhaltspflicht entsprechend oder entfällt sogar ganz (vgl. StGE vom 9. März 2018, 510 17 94, E. 3e).

3.4. Bei der Feststellung der Unterstützungsbedürftigkeit bestehen kantonal unterschiedliche Ansätze. Die Praxis des Steuergerichts orientiert sich in solchen Fällen, wo es lediglich um eine vorübergehende Unterstützungsbedürftigkeit, wie dies bei Personen in Ausbildung der Fall ist, an der Vermögensobergrenze für Ergänzungsleistungen, welche bei aktuell CHF 37'500.– liegt (vgl. StGE vom 9. März 2018, 510 17 94, E. 5d).

Hinsichtlich des monatlichen Bedarfs ist auf die Ausführungen im Urteil des Kantonsgerichts vom 9. Januar 2019 zu verweisen. Das Kantonsgericht stützte sich dabei auf die Erhebungen des Bundesamts für Statistik (BFS) aus dem Jahre 2009, welche die monatlichen Gesamtausgaben von Studierenden der Universität Basel auf CHF 1'100.– festlegte. Die zwischenzeitliche Erhöhung der Semestergebühr um CHF 300.– berücksichtigte das Kantonsgericht sodann im jährlichen Gesamtbedarf und setzte diesen auf CHF 13'500.– fest (vgl. KGE VV vom 9. Januar 2019, 810 18 182 E. 6.5).

Vorliegend studiert die Tochter an der Universität Basel an der Y-Fakultät, wobei die Regelstudiendauer neun bis zehn Semester beträgt. Ausgehend von zehn Semestern und damit einer Studierendauer von fünf Jahren sowie einem Vermögen von CHF 139'000.– ergibt sich folgende Rechnung:

Vermögen Tochter	CHF	139'000
Freigrenze nach EL	CHF	- 37'500
Anrechenbares Vermögen	CHF	101'500
<hr/>		
Kosten des Studiums bei Normdauer von 5 Jahren (5 x CHF 13'500.–)	CHF	- 67'500
Verbleibendes Vermögen	CHF	34'000

Die obige Berechnung zeigt, dass die Tochter der Pflichtigen ihr Studium ohne Weiteres aus eigenen Mitteln bzw. aus dem eigenen Vermögen finanzieren kann.

Somit steht bereits fest, dass die Tochter nicht unterstützungsbedürftig im Sinne der obenstehenden Ausführungen ist. Bei dieser Sachlage kann offenbleiben, ob darüber hinaus noch Unterhaltsbeiträge des Vaters an die Tochter entrichtet werden, welche die Unterstützungsbedürftigkeit der Tochter noch weiter reduzieren würden.

Zusammenfassend ist mithin festzuhalten, dass die Tochter im streitbetroffenen Steuerjahr 2015 bereits 27 Jahre alt war und daher die massgebende Altersgrenze für die Gewährung eines Kinderabzugs und erhöhten Versicherungsprämien à priori bereits überschritten war. Hinzu kommt vorliegend, dass die Tochter der Rekurrentin ihren Lebensunterhalt aufgrund ihres Vermögens ohnehin selbst finanzieren kann und nicht auf Unterstützungsleistungen der Mutter angewiesen ist. Dies schliesst die Gewährung des Verheiratetentarifs, des Kinderabzugs sowie des Versicherungsabzugs zu Gunsten der Rekurrentin aus.

4. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 144 Abs. 1 DBG Verfahrenskosten von CHF 500.– zu bezahlen und es ist ihr gestützt auf Art. 144 Abs. 4 DBG keine Parteientschädigung auszurichten.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...