



**Entscheidung des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 1. April 2020 (810 19 329)

Steuern und Kausalabgaben

**Direkte Bundessteuer 2015 / Kinderabzug bei einem erwachsenen Kind in Ausbildung mit
eigenem Vermögen**

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Hans Furer, Markus Clau-
sen, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiber Stefan
Suter

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführerin, vertreten durch **B.**____, **C.**____ AG

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal,
Beschwerdegegner

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Eigerstrasse 65, Postfach,
3003 Bern, Beigeladene

Betreff Direkte Bundessteuer 2015
(Urteil der Abteilung Steuergericht vom 14. Juni 2019)

A. Mit Verfügung vom 23. März 2017 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die geschiedene A.____ für die direkte Bundessteuer 2015 mit einem im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Einkommen von Fr. 98'300.--. Abweichend von der Steuererklärung verweigerte ihr die Steuerverwaltung den Kinderabzug für ihre volljährige, an der Philosophisch-Historischen Fakultät der Universität Basel immatrikulierte Tochter D.____ (Jg. 1988) und besteuerte sie zum Grundtarif.

B. Hiergegen erhob A.____ am 10. April 2017 Einsprache und verlangte, es sei ihr der Tarif für Verheiratete zu gewähren und zudem der Kinder- und Versicherungsabzug zu berücksichtigen. Mit Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2018 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, dass ein Kinderabzug bei einem volljährigen Kind mit eigenem Vermögen nur dann zu gewähren sei, wenn die Eltern tatsächlich für den Unterhalt des Kindes aufzukommen hätten. Dies sei jedoch nicht der Fall, wenn das Kind - wie vorliegend - über grössere Vermögenswerte verfüge.

C. Gegen diesen Entscheid reichte die Beschwerdeführerin am 29. Oktober 2018 beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, Beschwerde ein und beantragte unter o/e Kostenfolge, den Entscheid der Steuerverwaltung aufzuheben, der Beschwerdeführerin den Tarif für Verheiratete zu gewähren sowie den Kinder- und Versicherungsabzug zu berücksichtigen. Mit Urteil vom 14. Juni 2019 wies das Steuergericht die Beschwerde ab. Auch das Steuergericht hielt in seiner Begründung fest, dass die Tochter nicht unterstützungsbedürftig sei und sie ihr Studium ohne Weiteres aus eigenen Mitteln bzw. aus ihrem eigenen Vermögen finanzieren könne.

D. Am 3. Dezember 2019 reichte die Beschwerdeführerin, vertreten durch den Steuerberater B.____, gegen den Entscheid des Steuergerichts beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, Beschwerde ein mit den Anträgen, der Entscheid des Steuergerichts sei unter o/e Kostenfolge aufzuheben, ihr sei der Tarif für Verheiratete zu gewähren und es sei der Kinder- wie auch Versicherungsabzug für die direkte Bundessteuer zu berücksichtigen. Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, dass entgegen der Ausführungen der Vorinstanz nicht ein Unterstützungsabzug, sondern ein Kinderabzug geltend gemacht werde. Für diesen seien die Voraussetzungen erfüllt. Die Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin für den Unterhalt der Tochter sei ohne Weiteres im höchsten Masse gegeben. In Parallelität zur zivilrechtlichen Auslegung müsse auch steuerrechtlich die Unterhaltspflicht der Beschwerdeführerin hingenommen werden. Von der sich in Ausbildung befindenden Tochter könne kein Rückgriff auf deren Vermögen verlangt werden. Eine Altersgrenze zur Geltendmachung des Kinderabzugs bestehe ausserdem nicht.

E. Mit Vernehmlassung vom 18. Dezember 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde und führt aus, dass bei einer Gesamtbetrachtung der Vermögens- und Einkommenssituation der Tochter der Beschwerdeführerin im Steuerjahr 2015 nicht von einer Bedürftigkeit im steuerrechtlichen Sinne ausgegangen werden könne. Entsprechend könne der Kinderabzug sowie der Elterntarif nicht gewährt werden. In der Folge führe dies dazu, dass auch der höhere Versicherungsabzug verweigert werden müsse.

F. Das Steuergericht beantragt in seiner Vernehmlassung vom 19. Dezember 2019 ebenfalls die Abweisung der Anträge. Da seitens der Beschwerdeführerin keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgebracht worden seien, werde auf die Begründung im angefochtenen Entscheid verwiesen.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV hat sich nicht vernehmen lassen.

H. Die Beschwerdeführerin hat am 30. Januar 2020 unaufgefordert repliziert.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss den Art. 140 ff. DBG 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 (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG). Das Kantonsgericht prüft somit den angefochtenen Entscheid mit voller Kognition.

3. Die Beschwerdeführerin verlangt die Gewährung des Kinderabzugs, des Versicherungsabzugs und die Besteuerung nach dem privilegierten Elterntarif. Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG wird für die Steuerberechnung für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt, pauschal Fr. 6'500.-- 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. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 35 Rz. 2). Kann die steuerpflichtige Person einen Kinderabzug geltend machen, erhöhen sich gleichzeitig die allgemeinen Abzüge für Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien (vgl. Art. 33 Abs. 1^{bis} lit. b DBG). Lebt eine geschiedene Steuerpflichtige mit der unterstützungsbedürftigen Person in häuslicher Gemeinschaft und bestreitet sie deren Unterhalt zur Hauptsache, kommt sie ausserdem in den Genuss der Tarifvergünstigung für Verheiratete und der so ermittelte Steuerbetrag ermässigt sich zusätzlich um Fr. 251.-- für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person (Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG, sog. "Elterntarif").

4. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in der fraglichen Steuerperiode mindestens in der Höhe des Sozialabzuges für den hauptsächlichen Lebensunterhalt ihrer im gleichen Haushalt lebenden volljährigen Tochter aufkam, die sich am 31. Dezember 2015 (Stichtagsprin-

zip) noch in der beruflichen Ausbildung im Rahmen eines Hochschulstudiums befand. Zentraler Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Tochter auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen war, was bejahendenfalls für die Beschwerdeführerin eine vorteilhaftere Besteuerung zur Folge hätte. War die Tochter nicht unterstützungsbedürftig, entfallen auch die beantragten Steuervergünstigungen.

5. Voraussetzung für den vom Gesetz gewährten Sozialabzug und die Tarifmassnahme ist, dass das zwar volljährige, aber sich noch in der beruflichen Ausbildung befindliche Kind auf die Unterstützungsleistungen der Eltern angewiesen ist.

5.1 Sinn und Zweck des Kinderabzuges und der Tarifprivilegierung ist die steuerliche Berücksichtigung der sittlichen und v.a. auch rechtlichen Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern (vgl. Art. 276 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB] vom 10. Dezember 1907). Damit soll vermieden werden, dass der Pflichtige auch für Einkommen, das seiner Dispositionsfähigkeit entzogen ist, besteuert wird und er damit über die persönliche Leistungsfähigkeit hinaus steuerlich belastet wird. Der disponible Teil des Einkommens wird nun insbesondere dadurch vermindert, dass der Pflichtige gezwungen wird, für den Unterhalt seines Kindes aufzukommen (ERICH BOSSHARD/HANS-RUDOLF BOSSHARD/WERNER LÜDIN, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 133). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Sozialabzug für ein volljähriges Kind in Ausbildung auch dann zulässig, wenn dieses ein eigenes Einkommen erzielt. Dies trifft sogar zu, wenn der Steuerpflichtige für weniger als 50 % der Kosten des Unterhalts und der Ausbildung des Kindes aufkommt. Voraussetzung ist aber, dass die Eltern für das Kind mindestens Beiträge in Höhe des Sozialabzugs erbringen. Ferner muss das Kind auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen, d.h. unterstützungsbedürftig, sein (vgl. Urteil des BGer 2A.323/2003 vom 30. Januar 2004 E. 4.2; Urteil des BGer 2A.536/2001 vom 29. Mai 2002 E. 3.2.1; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 35 Rz. 41; IVO P. BAUMGARTNER/OLIVIER EICHENBERGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 35 Rz. 15).

5.2 Soll wie oben ausgeführt mit der privilegierten Besteuerung der privatrechtlich bedingten Erhöhung oder Senkung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen werden, so muss eine rechtliche oder sittliche Unterhaltspflicht bestehen. Es widerspräche dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn der Pflichtige für Leistungen, die er auf freiwilliger Basis erbringt und für die das Privatrecht eine rechtliche Leistungsfähigkeit explizit für erloschen erklärt hat und auch keine sittliche Pflicht besteht, dennoch mit der Gewährung des Kinderabzugs und des Elterntarifs belohnt würde (BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN, a.a.O., S. 221).

5.3 Das volljährige Kind ist nicht unterstützungsbedürftig und es besteht nach Art. 276 Abs. 3 ZGB keine Unterhaltspflicht der Eltern, wenn es trotz seiner Ausbildung in der Lage ist, seinen Unterhalt aus Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber zu bestreiten. Dabei sind auch die Vermögensverhältnisse des Kindes zu berücksichtigen, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint. Es ist eine objektive Beurtei-

lung der Unterstützungsbedürftigkeit notwendig, auf die subjektiven Überlegungen kommt es nicht an. Ebenfalls nicht massgebend ist grundsätzlich, weshalb das Kind über Einkommen bzw. Vermögen verfügt (vgl. Urteil des BGer 2C_357/2010 vom 14. Juni 2011 E. 2.1; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 9. Januar 2019 [810 18 182] E. 5.2; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 35 Rz. 29; Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Kreisschreiben Nr. 30 vom 21. Dezember 2010, Ziff. 10.3; zur zivilrechtlichen Unterhaltspflicht PHILIPPE MEIER, Entretien de l'enfant majeur, JdT 2019 II, S. 4, Rz. 47 ff.).

6.1 Die Bestimmung der Unterstützungsbedürftigkeit verlangt eine Gegenüberstellung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Kindes 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. Die Feststellung der Unterstützungsbedürftigkeit orientiert sich nach der kantonalen Praxis an bestimmten Einkommens- und Vermögensobergrenzen.

6.2 Geht es lediglich um eine vorübergehende Unterstützungsbedürftigkeit, wie dies bei Personen in Ausbildung der Fall ist, lehnt sich die kantonale Praxis an der Vermögensobergrenze für Ergänzungsleistungen an, welche aktuell bei Fr. 37'500.-- liegt (vgl. E. 3.4 des angefochtenen Entscheids). Es wird als grundsätzlich zumutbar betrachtet, das darüber liegende Vermögen zur Bestreitung des Lebensbedarfs heranzuziehen. Dies ist nicht zu beanstanden.

6.3 Das Kantonsgericht greift für die Bedarfsberechnung von bei den Eltern wohnenden Studenten auf die statistisch ermittelten durchschnittlichen Studien- und Lebenshaltungskosten von Studierenden zurück. 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 Fr. 1'100.--, wobei ältere Studenten über ein tendenziell höheres Ausgabenbudget verfügten (BFS, Studieren unter Bologna, Neuenburg 2010, S. 62 ff.; vgl. KGE VV vom 9. Januar 2019 [810 18 182] E. 6.5). Da im vorliegenden Fall die Semestergebühr der Universität am massgebenden Stichtag zwischenzeitlich um Fr. 150.-- angehoben worden ist, ansonsten die allgemeine Teuerung aber insgesamt negativ verlaufen ist und die Tochter der Beschwerdeführerin zur älteren Studierendengruppe zu zählen ist, kann für das Jahr 2015 von einem jährlichen Bedarf in der Grössenordnung von Fr. 15'000.-- ausgegangen werden.

6.4 Die Tochter der Beschwerdeführerin erzielte im hier zur Beurteilung stehenden Steuerjahr kein steuerbares Einkommen. Hingegen konnte sie ein steuerbares Gesamtvermögen von rund Fr. 139'000.-- ausweisen. Wie sich aus der Steuerklärung der Beschwerdeführerin ergibt, stand sie am Stichtag kurz vor dem Abschluss ihres Studiums (Ausbildungsende im Jahr 2016). Angesichts dessen konnte die Tochter ihr verbleibendes Studium ohne Weiteres aus ihrem eigenen Vermögen finanzieren und war nicht auf Unterhaltsleistungen angewiesen. Dementsprechend kann sie nicht als unterstützungsbedürftig gelten. Die Zuwendungen der Beschwerdeführerin erfolgten auf freiwilliger Basis.

7. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass der Beschwerdeführerin aufgrund der finanziellen Unabhängigkeit ihrer Tochter weder die beantragten Sozialabzüge noch der Elterntarif zustehen. Die Beschwerde erweist sich dem Gesagten zufolge als unbegründet und ist abzuweisen.

8. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis Art. 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe zu verrechnen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber