

> [Steuergericht](#)

510 2012 18 Kinderabzug

In Anlehnung an die Bundesgerichtliche Rechtsprechung ist das Vermögen bei der Beantwortung der Frage, ob das Kind unterstützungsbedürftig ist oder nicht, zu beachten. In welchem Umfang dies zu geschehen hat, ist im Einzelfall zu entscheiden.

Sachverhalt:

1. Mit definitiver Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2007 vom 21. April 2009 wurden die Pflichtigen zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 137'250.-- veranlagt. Dabei wurde der unter Ziff. 630 geltend gemachte Abzug für Versicherungsprämien Kinder ohne Begründung gestrichen. Betreffend Ziff. 750 wurde in den Details zur Veranlagungsverfügung festgehalten, dass 1. die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend seien und 2. kein Abzug möglich sei, wenn das Kind nicht mehr in Ausbildung stehe.

2. Mit Schreiben vom 29. April 2009 erhob der Pflichtige gegen diese Veranlagung Einsprache. Zur Begründung führte er u.a. aus, dass der Kinderabzug bei der Staatssteuer 2007 ohne Begründung gestrichen worden sei. Ziff. 750 existiere nicht. Falls die Abweichungsbegründung von dieser Ziff. die Staatssteuer betreffe, werde sie bestritten.

Die Voraussetzungen für die Gewährung des Kinderabzugs seien: 1. Kind in beruflicher Ausbildung stehend, 2. in häuslicher Gemeinschaft mit dem Steuerpflichtigen lebend und 3. über ein Einkommen verfügend, welches die Steuerfreigrenze nicht übersteige.

Der Sohn des Pflichtigen habe nach dem Erwerb des Titels lic. iur. mit den juristischen Volontariaten für die Anwaltsprüfung begonnen. Letztere gelte als Aus- und nicht als Weiterbildung. Am 31. Dezember 2007 habe er bei den Pflichtigen gelebt. Aus seiner definitiven Veranlagung sei kein Einkommenssteuerbetrag entstanden. Gemäss dem Protokoll des Landrats liege die Entschädigung für das Anwaltspraktikum unter dem Existenzminimum.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 7. März 2012 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, wies den geltend gemachten Kinderabzug und den erhöhten Versicherungsabzug jedoch ab. Zur Begründung führte sie aus, dass sich der Einkommenssteuerbetrag um Fr. 750.-- pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit den steuerpflichtigen Personen in häuslicher Gemeinschaft lebe und für das diese die elterliche Sorge hätten, ermässige. Sofern das Einkommen des Kindes die Steuerfreigrenze übersteige, entfalle der Abzug.

In casu sei der Sohn in Ausbildung gewesen und habe bei den Pflichtigen gewohnt. Sein Einkommen habe die Steuerfreigrenze jedoch überschritten. Es widerspreche der Gesetzesnorm, das steuerbare Einkommen als Massgabe heranzuziehen. Der Sinn des Kinderabzugs liege darin, die durch Kinder entstehende finanzielle Last zu mildern. Verfüge das Kind über genügend eigene Mittel, um seinen Lebensunterhalt zu bestreiten, sei die Unterstützungsbedürftigkeit nicht gegeben. Vorliegend habe der Sohn genügend Mittel aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie Vermögen für die Bestreitung seines Lebensunterhalts.

Weiter erhöhe sich der Höchstbetrag des Versicherungsabzugs um Fr. 450.-- für jedes Kind, für das ein Kinderabzug beansprucht werden könne. Da der Versicherungsabzug bei Kindern an den Kinderabzug geknüpft sei, sei dieser Abzug zu Recht aufgerechnet worden.

4. Mit Schreiben vom 4. April 2012 erhoben die Pflichtigen gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs. Sie beantragten, 1. der Einsprache-Entscheid vom 7. März 2012 sei aufzuheben. 2. Es sei in der Steuerveranlagung 2007 (Staatssteuer) der Kinderabzug und der damit zusammenhängende erhöhte Versicherungsabzug für den Sohn zu gewähren und das steuerbare Einkommen resp. die Staatssteuer um den entsprechenden Betrag zu verringern. 3. Unter o/e-Kostenfolge. 4. Es sei den Rekurrenten das Replikrecht zu gewähren.

Zur Begründung führten sie u.a. aus, dass mit dem Begriff der Steuerfreigrenze das steuerbare Gesamteinkommen definiert werde. Zudem seien die Vermögensverhältnisse des Sohnes wesentlich auf eine Schenkung der Eltern im Jahre 1999 zurückzuführen.

Weiter sei für die Tochter (*..., Studentin), welche im Jahre 2004 ein den steuerfreien Betrag nicht überschreitendes steuerbares Gesamteinkommen erzielt habe, der Kinderabzug gewährt worden. Beim Sohn sei der Abzug bei gleicher Ausgangslage im Jahre 2004 gewährt worden, im 2007 nicht. Das Verhalten der Steuerverwaltung sei widersprüchlich und willkürlich. Durch die Veranlagungsverfügung 2004 sei eine Vertrauensgrundlage geschaffen worden.

5. Mit Vernehmlassung vom 18. Juni 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, dass die Steuertarife und Sozialabzüge der kantonalen Autonomie unterliegen würden.

Mit der im Kanton Basel-Landschaft am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Steuergesetzrevision, sei der Kinderabzug neu geregelt worden. Er sei untrennbar mit dem zivilrechtlichen Sorgerecht verknüpft. Der Beitrag des Kindes könne mit fortschreitendem Alter und Ausbildungsstand durch eigenes Einkommen und Vermögen geleistet werden. Der Unterhaltsanspruch des Kindes konkurriere mit dessen Eigenverantwortung und setze eine Unterhaltsbedürftigkeit voraus.

Gemäss Bundesgericht müsse das Kind für den Kinderabzug auf die Unterstützungsleistungen der Eltern angewiesen sein. Dies sei nicht der Fall, wenn das volljährige Kind in Ausbildung seinen Unterhalt aus eigenem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber bestreiten könne. Die Vermögensverhältnisse des Kindes seien zu berücksichtigen.

Vorliegend habe der damals 26-jährige Sohn der Rekurrenten eine Ausbildung als Jurist abgeschlossen und in der betroffenen Steuerperiode ein Nettoarbeitseinkommen von rund Fr. 29'000.-- erzielt. Ein Grossteil davon habe er freiwillig für die Einzahlung in einen Wohnsparplan verwendet. Zudem habe er über ein Nettovermögen von rund Fr. 143'000.-- verfügt. Zivilrechtlich sei er nicht mehr auf finanzielle Mittel der Eltern angewiesen gewesen.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2. Vorliegend wird näher zu prüfen sein, was unter dem Einkommen des Kindes, welches für die Gewährung des Kinderabzugs und des erhöhten Versicherungsabzugs die Steuerfreigrenze nicht überschreiten darf, zu subsumieren ist. Dabei gilt es abzuklären, welchen Einfluss die freiwillig getätigten Bauspareinlagen auf das Kindeseinkommen haben. Im Weiteren stellt sich die Frage, inwiefern das Vermögen des Kindes zu berücksichtigen ist.

3. Gemäss § 34 Abs. 4 StG in der Fassung vom 21. September 2006 ermässigt sich der gemäss den Absätzen 1 und 2 ermittelte Einkommenssteuerbetrag um 750 Franken pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Sorge hat beziehungsweise hatte. [...] Der Abzug kann pro Kind nur einmal geltend gemacht werden. Sofern das Einkommen des Kindes die Steuerfreigrenze übersteigt, entfällt der Abzug. Für die Gewährung des Abzugs sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend.

Von den steuerbaren Einkünften werden Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, die Kranken- und die nicht unter Buchstabe h fallende Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien, jedoch im Ganzen höchstens 2000 Fr. für ledige, verwitwete, getrennte und geschiedene und 4000 Fr. für verheiratete Steuerpflichtige abgezogen. Diese Höchstbeträge erhöhen sich um 450 Fr. für jedes Kind, für das ein Kinderabzug beansprucht werden kann [...] (§ 29 Abs. 1 lit. k StG in der Fassung vom 21. September 2006).

Die Definition des Kindseinkommens, welches für die Gewährung des Kinderabzugs und des damit zusammenhängenden Versicherungs- und Sparzinsenabzugs die Steuerfreigrenze nicht übersteigen darf, erschliesst sich nicht aus dem Gesetz. Der Pflichtige macht vorliegend geltend, dass aus der definitiven Veranlagung des Sohnes kein Einkommenssteuerbetrag entstanden sei. Gemäss Bundesgericht sei der Kinderabzug selbst dann zu gewähren, wenn das Kind über ein erhebliches Vermögen verfüge. Ein Abstellen auf das Einkommen bzw. Vermögen des Kindes rechtfertige sich nur, wenn die Gesetzesmaterialien oder Ausführungsbestimmungen des Kantons ein solches ausdrücklich vorsehen würden. Die Gesetzesmaterialien des Kantons Basel-Landschaft würden ein Abstellen auf das Einkommen des Kindes vor allen Abzügen sowie auf dessen Vermögen hingegen nicht vorsehen. Demgegenüber vertritt die Steuerverwaltung den Standpunkt, dass unter Einkommen nicht das steuerbare Einkommen, sondern die von aussen zufließenden Mittel, wie Erwerbseinkünfte und Wertschriftenerträge zu verstehen seien, wobei das Vermögen des Kindes ebenfalls zu berücksichtigen sei.

Es gilt daher mittels Auslegung von § 34 Abs. 4 StG nachfolgend festzulegen, ob mit dem Einkommen des Kindes dessen Nettoeinkommen inklusive Bauspareinlagen gemeint ist oder ob das steuerbare Einkommen des Kindes, also abzüglich Bauspareinlagen, massgeblich ist. Die weiteren Voraussetzungen von § 34 Abs. 4 StG, wonach das Kind in beruflicher Ausbildung stehen und in häuslicher Gemeinschaft mit den Pflichtigen leben muss, sind vorliegend nicht streitig, sodass darauf im folgenden nicht eingegangen wird. In einem zweiten

Schritt wird geprüft, ob auch das Vermögen des Kindes berücksichtigt werden muss. Schliesslich wird untersucht, ob sich die Pflichtigen aufgrund des durch die Steuerverwaltung in der Vergangenheit gewährten Kinderabzugs für die Tochter allenfalls auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen können und die Steuerverwaltung gegen das Willkürverbot verstossen hat.

4. Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen. Es können auch die Gesetzesmaterialien beigezogen werden, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben und dem Richter damit weiterhelfen (vgl. Bundesgerichtesentscheid [BGE] 134 V 170 vom 12. März 2008, E. 4.1). Führen die verschiedenen Auslegungsmethoden zum gleichen Resultat, so ist die Auslegungsfrage damit klar beantwortet. Ergeben sich jedoch verschiedene Lösungsvarianten, muss das Recht anwendende Organ eine wertende Abwägung vornehmen und jener Methode den Vorzug geben, die seiner Ansicht nach am ehesten dem wahren Sinn der Norm entspricht (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Bundesstaatsrecht, N. 133).

a) Die grammatikalische Auslegung stellt auf Wortlaut, Wortsinn und Sprachgebrauch ab und ist Ausgangspunkt jeder Auslegung (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N. 91 f.). Vorliegend ist diese Auslegungsmethode jedoch wenig aufschlussreich, da § 34 Abs. 4 StG das Einkommen des Kindes nicht näher erläutert.

b) Bei der systematischen Auslegung wird der Sinn einer Rechtsnorm bestimmt durch ihr Verhältnis zu anderen Rechtsnormen und durch den systematischen Zusammenhang, in dem sie sich in einem Gesetz präsentiert (Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N. 97).

Gemäss § 34 Abs. 1 StG in der Fassung vom 21. September 2006 ist steuerbares Einkommen von weniger als 15'000 Franken steuerfrei (Steuerfreigrenze). Demzufolge ist davon auszugehen, dass mit der in § 34 Abs. 4 StG erwähnten Steuerfreigrenze grundsätzlich diejenige in Abs. 1 der genannten Bestimmung gemeint ist. Allein nach der

systematischen Auslegung wäre für das Einkommen des Kindes somit auf das steuerbare Einkommen abzustellen.

c) Die historische Auslegung stellt auf den Sinn ab, den man einer Norm zur Zeit ihrer Entstehung gab (Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N. 101).

In den Gesetzesmaterialien gibt es jedoch keine Ausführungen über das in § 34 Abs. 4 StG genannte Einkommen des Kindes (vgl. Protokoll der Landratssitzung vom 7. September 2006 (1. Lesung); Protokoll der Landratssitzung vom 21. September 2006 (2. Lesung); Bericht der Finanzkommission vom 23. August 2006).

d) Die zeitgemässe Auslegung stützt sich auf das Normverständnis und die Verhältnisse, wie sie gegenwärtig, d.h. zur Zeit der Rechtsanwendung, bestehen (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N. 114).

Im Jahr 2012 wurden die beiden Eidgenössischen Volksinitiativen "Für ein steuerlich begünstigtes Bausparen zum Erwerb von selbst genutztem Wohneigentum und zur Finanzierung von baulichen Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen (Bauspar-Initiative)" und "Eigene vier Wände dank Bausparen" von Volk und Ständen abgelehnt (vgl. Art. 2 Abs. 1 Bundesratsbeschluss vom 20. Juni 2012 über das Ergebnis der Volksabstimmung vom 11. März 2012, BBI 2012 6623 ff.; Art. 1 Abs. 1 Bundesratsbeschluss vom 24. Juli 2012 über das Ergebnis der Volksabstimmung vom 17. Juni 2012, BBI 2012 7685 ff.). Somit können die bisher im Kanton Basel-Landschaft abzugsfähigen Bauspareinlagen ab 2013 nicht mehr von der Einkommenssteuer abgezogen werden (vgl. Baselbieter Steuerinfo N°8, Juni 2012, S. 1, www.baselland.ch/Steuerinfo.311973.0.html). Die erfolgten Abstimmungen über das Bausparen verdeutlichen, dass Investitionen im Bereich Bausparen in Zukunft nicht mehr steuerlich begünstigt werden sollen. Angesichts dieser politischen Entwicklung wäre es bei der Prüfung, ob das Kindseinkommen über oder unter der Steuerfreigrenze liegt, nicht sachgemäss, die Bauspareinlagen des Kindes von dessen Einkommen abzuziehen. Nach der zeitgemässen Auslegung sind die vom Sohn der Rekurrenten getätigten Bauspareinlagen in Höhe von Fr. 12'000.-- folglich zu seinem steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen.

e) Die teleologische Auslegung stellt ab auf die Zweckvorstellung, die mit einer Rechtsnorm verbunden ist (Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N. 120).

Sinn und Zweck des Kinderabzugs ist die steuerliche Berücksichtigung der sittlichen und vor allem rechtlichen Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern. Damit soll vermieden werden, dass der Pflichtige auch für Einkommen, das seiner

Dispositionsfähigkeit entzogen ist, besteuert wird und er damit über seine persönliche Leistungsfähigkeit hinaus steuerlich belastet wird. Der disponible Teil des Einkommens wird nun insbesondere dadurch vermindert, dass der Pflichtige gezwungen ist, für die Unterhaltsbestreitung seines Kindes aufzukommen (vgl. Bosshard Erich/Bosshard Hans-Rudolf/Lüdin Werner, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 133).

Für die Beurteilung, in welchem Umfang diese Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern besteht, ist auf das Zivilrecht zu verweisen. 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 31). Die Unterhaltspflicht der Eltern dauert bis zur Mündigkeit des Kindes (Art. 277 Abs. 1 ZGB). Hat es dann noch keine angemessene Ausbildung, so haben die Eltern, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für seinen Unterhalt aufzukommen, bis eine entsprechende Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann (Art. 277 Abs. 2 ZGB). Inhaltlich richtet sich der in Art. 277 Abs. 2 ZGB geregelte Mündigenunterhalt nach Art. 276 ZGB (vgl. BSK ZGB I, a.a.O., Art. 277 N 8).

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Sozialabzug für ein mündiges 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 sein (vgl. BGE Nr. 2A.323/2003 vom 30. Januar 2004, E. 4.2; BGE Nr. 2A.536/2001 vom 29. Mai 2002, E. 3.2.1). Weiter präzisiert das Bundesgericht, dass das Kind auf die Unterstützungsleistungen der Eltern angewiesen, d.h. unterstützungsbedürftig sein muss. Dies ist nicht der Fall, wenn das volljährige Kind trotz seiner Ausbildung in der Lage ist, seinen Unterhalt aus Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber zu bestreiten (vgl. BGE Nr. 2C_357/2010 vom 14. Juni 2011, E. 2.1).

Nach der teleologischen Auslegung kann der Kinderabzug folglich nur gewährt werden, wenn eine Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern besteht. Diese Unterhaltspflicht ist wiederum von der Unterhalts- bzw. Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes abhängig.

Es bleibt abzuklären, ab wann keine Unterhalts- bzw. Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes mehr vorliegt. Diesbezüglich hat der Gesetzgeber des Kantons Basel-Landschaft die bereits erwähnte Steuerfreigrenze von Fr. 15'000.-- in § 34 Abs. 4 StG i.V.m. § 34 Abs. 1 StG verankert. Die Beurteilung, ob das Einkommen des Kindes im Einzelfall über oder unter dieser Steuerfreigrenze liegt, hat im Lichte der in Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999 (SR 101) verankerten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu erfolgen. Dieser Grundsatz besagt, dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001). Für die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer Person spielen die klassischen Einkünfte, wie namentlich das Erwerbseinkommen und die Kapitalerträge, die Abzüge wie bspw. die Berufsauslagen, die Sozialabzüge sowie die Steuertarife eine wichtige Rolle (vgl. Bosshard Erich/Bosshard Hans-Rudolf/Lüdin Werner, a.a.O., S. 95).

Klar ist nach Ansicht des Steuergerichts, dass die organischen Abzüge (Gewinnungskosten), welche kausal mit den Einkünften verknüpft sind, indem sie Kosten betreffen, die mit der Einkommenserzielung in direktem Zusammenhang stehen (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 14 N 108), nicht zum Einkommen des Kindes hinzugezählt werden können. In Abgrenzung dazu handelt es sich beim Bausparen nicht um einen Gewinnkostenabzug, sondern um eine freiwillige Mittelverwendung zur Äufnung von Kapitalvermögen, welche nicht unter den normalen Abzügen hinzuzuzählen ist.

In Anwendung der teleologischen Auslegungsmethode handelt es sich beim Einkommen des Kindes somit weder um das Einkommen vor allen Abzügen noch um das steuerbare Einkommen. Vielmehr gilt es zwischen den verschiedenen Abzugsarten zu differenzieren, sodass einige Abzüge vom Einkommen abgezogen, andere hingegen hinzugerechnet werden müssen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die grammatikalische und historische Auslegung von § 34 Abs. 4 StG keinen Aufschluss darüber geben, was unter dem Einkommen des Kindes zu verstehen ist. Die systematische Auslegung legt nahe, dass mit dem Einkommen des Kindes das steuerbare Einkommen gemeint ist. Mit der teleologische Auslegung gelangt man zu einem zwischen den Abzügen differenzierenden Ergebnis, wonach die Bauspareinlagen nicht vom Einkommen des Kindes abzuziehen sind. Diesbezüglich kann auch mittels der zeitgemässen Auslegung festgestellt werden, dass die Bauspareinlagen nicht berücksichtigt

werden können. Nach Ansicht des Steuergerichts sind vorliegend die teleologische sowie die zeitgemässe Auslegung massgebend, da sie von der Rechtsprechung, der Lehre und dem aktuellen Rechtsempfinden gestützt werden. Zum steuerbaren Einkommen des Sohnes in Höhe von Fr. 13'107.-- sind somit Fr. 12'000.-- aufzurechnen, was ein Einkommen von Fr. 25'107.-- ergibt. Dieses Einkommen liegt deutlich über der Steuerfreigrenze von Fr. 15'000.--.

5. Im Weiteren ist zu prüfen, ob das Vermögen des Kindes bei der Frage, ob den Eltern der Kinderabzug gewährt werden kann oder nicht, zu berücksichtigen ist. Für die dafür anzuwendenden verschiedenen Auslegungsmethoden sei nach oben verwiesen.

a) Da in § 34 Abs. 4 StG nur das Einkommen des Kindes erwähnt wird, ist nach der grammatikalischen Auslegung das Vermögen des Kindes nicht zu berücksichtigen.

b) Wie bereits erwähnt, muss § 34 Abs. 4 StG nach der systematischen Auslegung in Relation zu § 34 Abs. 1 StG gesetzt werden. Da § 34 Abs. 1 StG bezüglich der Steuerfreigrenze lediglich auf das steuerbare Einkommen und nicht auf das Vermögen abstellt, fände das Kindesvermögen auch nach § 34 Abs. 4 StG bei der systematischen Auslegung keine Berücksichtigung.

c) Die Ausführungen zum Sinn und Zweck des Kinderabzugs gelten sinngemäss auch für das Vermögen des Kindes.

Es bleibt an dieser Stelle noch anzufügen, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch die Vermögensverhältnisse des Kindes für die Beurteilung, ob es unterstützungsbedürftig ist oder nicht zu berücksichtigen sind, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint (vgl. BGE Nr. 2C_357/2010, a.a.O, E. 2.1). Das Bundesgericht lässt jedoch offen, in welchem konkreten Umfang das Vermögen des Kindes beizuziehen ist. Vorliegend kann diese Frage ebenfalls offen bleiben, da der Sohn bereits ohne Berücksichtigung seines Vermögens nicht auf Unterhaltsbeiträge der Pflichtigen angewiesen ist.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass gemäss der grammatikalischen und systematischen Auslegung von § 34 Abs. 4 StG das Vermögen des Kindes nicht massgeblich ist. Mit Blick auf die teleologische Auslegung wäre es jedoch unvereinbar, das Vermögen des Kindes unberücksichtigt zu lassen. Auch in Anlehnung an die Bundesgerichtliche

Rechtsprechung ist das Vermögen bei der Beantwortung der Frage, ob das Kind unterstützungsbedürftig ist oder nicht zu beachten. In welchem Umfang dies zu geschehen hat, ist im Einzelfall zu entscheiden.

6. Es bleibt zu prüfen, ob die Steuerverwaltung durch die Gewährung des Kinderabzugs für die Tochter bzw. für den Sohn im Jahre 2004 eine Vertrauensgrundlage geschaffen hat, auf die sich die Pflichtigen für die vorliegend zu beurteilende Zulässigkeit des Kinderabzugs für den Sohn berufen können. Abschliessend gilt es zu untersuchen, ob die Steuerverwaltung allenfalls gegen das Willkürverbot verstossen hat.

a) In Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV ist der Grundsatz von Treu und Glauben verankert, welcher ein loyales und vertrauenswürdigen Verhalten im Rechtsverkehr gebietet (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, N. 622 und 624). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht vor allem auf das Verfahren Anwendung sowie dort, wo den Steuerpflichtigen ein gewisser Ermessensspielraum eingeräumt ist (vgl. BGE Nr. 2A. 52/2003 vom 23. Januar 2004). Allerdings ist seine Tragweite im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht ist, enger als in anderen Rechtsbereichen (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S.28). Der Grundsatz von Treu und Glauben wirkt sich in verschiedener Hinsicht aus: In der Form des sog. Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N. 623 und 627). Aus steuerrechtlicher Sicht dürfen sich sowohl die Steuerbehörde als auch die steuerpflichtige Person nicht zu ihrem früheren Verhalten in Widerspruch setzen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, VB zu Art. 109-121 N 73). Kein widersprüchliches Verhalten ist allerdings darin zu sehen, dass die Steuerbehörde Sachverhalte in späteren Veranlagungsperioden anders beurteilt als in früheren. Eine früher beurteilte Rechtsfrage kann in einer späteren Veranlagung neu überprüft werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu Art. 109-121 N 8; Der Steuerentscheid [StE], 2003, B 72.14.2 Nr. 31, E. 4.2).

Entgegen der Ansicht des Pflichtigen hat die Steuerbehörde durch den in der Vergangenheit gewährten Kinderabzug bei der Tochter bzw. beim Sohn keine Vertrauensgrundlage geschaffen, auf die sich der Pflichtige nun für den Kinderabzug in der Steuerperiode 2007 stützen kann. Es steht der Steuerverwaltung frei, den steuerrelevanten Sachverhalt jährlich neu zu überprüfen und darauf basierend zu veranlagern.

b) Nebst des Grundsatzes von Treu und Glauben ist in Art. 9 BV zudem das Willkürverbot verankert. Danach liegt Willkür erst vor, wenn ein Entscheid offensichtlich unhaltbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N. 524).

Die Steuerverwaltung ist vorliegend anhand der ihr zur Verfügung stehenden Informationen und Beweismitteln zum Schluss gekommen, dass den Pflichtigen kein Kinderabzug für den Sohn zusteht. Der Umstand, dass sie bei angeblich gleicher Sachlage im Jahre 2004 anders entschieden haben soll, genügt nicht, um einen offensichtlich unhaltbaren und somit willkürlichen Entscheid annehmen zu können. Insofern ist festzuhalten, dass der Steuerverwaltung weder ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben noch gegen das Willkürverbot vorzuwerfen ist.

Die Pflichtigen haben folglich keinen Anspruch auf den Kinderabzug nach § 34 Abs. 4 StG und den damit zusammenhängenden Versicherungs- und Sparzinsenabzug gemäss § 29 Abs. 1 lit. k StG für das Jahr 2007. Demzufolge ist der Rekurs vollumfänglich abzuweisen.

7. (...)

Entscheid des Steuergerichts vom 24.08.2012 (510 2012 18.)