

# **BGer 2C 533/2021 vom 23. Juni 2022**

Bundesgericht, 2022-06-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_533\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_533_2021)

FR: TF 2C 533/2021 du 23 juin 2022

IT: TF 2C 533/2021 del 23 giugno 2022

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug sowie direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2018 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und Form ( Art. 42 BGG ) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid ( Art. 90 BGG ) einer letzten, oberen kantonalen Instanz ( Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a BGG ). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert ( Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] ).

### **E. 1.2**

Der Beschwerdeführer beantragt hauptsächlich die Feststellung, dass seine Steuerlast maximal gesamthaft Fr. 400.-- betrage. Feststellungsbegehren sind unzulässig, wenn ein Leistungsbegehren möglich ist ( BGE 142 V 2 E. 1.1). Im Lichte der Beschwerdebegründung ist der Antrag des Beschwerdeführers so zu verstehen, dass er die Reduktion des Steuerbetrags auf Fr. 400.-- anstrebt. In diesem Sinn ist der Antrag zulässig.

### **E. 1.3**

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantonssteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind ( BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft ( BGE 135 II 260 E. 1.3.2; Urteil 2C\_839/2021 vom 27. Januar 2022 E. 1.2).

### **E. 1.4**

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich

unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

## **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C\_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33 ). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2). II. Formelle Rügen

## **E. 3**

In formeller Hinsicht macht der Beschwerdeführer geltend, die Vorinstanz habe Art. 6 Ziff. 1 EMRK verletzt, indem sie keine öffentliche Verhandlung durchgeführt habe. Zudem habe die Vorinstanz seinen Anspruch auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ) verletzt, weil sie sich nicht mit seinen Verfassungs- und Konventionsrügen auseinandergesetzt habe. Diese Rügen sind offensichtlich unbegründet.

### **E. 3.1**

Art. 6 Ziff. 1 EMRK findet keine Anwendung in Steuerverfahren, die keinen strafrechtlichen Charakter haben ( BGE 144 I 340 E. 3.3.5 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des EGMR ; 140 I 68 E. 9.2). Das vorliegende Verfahren dient lediglich der steuerlichen Veranlagung des Beschwerdeführers und nicht seiner Bestrafung. Der Beschwerdeführer hat aus Art. 6 Ziff. 1 EMRK keinen Anspruch auf eine öffentliche Verhandlung.

### **E. 3.2**

Die Vorinstanz hat eingehend dargelegt, weshalb sie die Verfassungs- und Konventionsrügen des Beschwerdeführers für unbegründet hält (vgl. angefochtenes Urteil E. 7). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, namentlich der Begründungspflicht (vgl. dazu BGE 147 IV 409 E. 5.3.4 mit Hinweisen), ist nicht erkennbar. III. Übersicht materielle Rügen

## **E. 4**

In materieller Hinsicht beanstandet der Beschwerdeführer, dass das Rechtsgleichheitsgebot ( Art. 8 Abs. 1 BV ) und der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ) beeinträchtigt würden, wenn ihm die beantragten Abzüge und Sozialabzüge nicht gewährt würden. Namentlich gehe es nicht an, dass er für das Jahr 2018 alleine aufgrund der Trennung im Vergleich zum Vorjahr ein Mehrfaches an Steuern bezahlen müsse, obschon sich an seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nichts geändert habe ("Trennungsstrafe").

#### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer erhebt verschiedene Verfassungs- und Konventionsrügen. In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist diesbezüglich zu beachten, dass das Bundesgericht an die Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 640.11) gebunden ist und auch dann nicht davon abweichen dürfte, wenn es sie für verfassungswidrig hielte ( Art. 190 BV ). Analoges gilt für die Kantonssteuern und die diesbezüglichen kantonalen Rechtsgrundlagen, soweit sie durch das StHG harmonisiert und dadurch bundesrechtlich vorgegeben sind. Das Bundesgericht könnte die Veranlagungen also nur dann wegen einer Verfassungsverletzung korrigieren, soweit sich diese aus dem nicht-harmonisierten kantonalen Steuerrecht ergibt.

#### **E. 4.2**

Zu prüfen ist nachfolgend zunächst, ob das angefochtene Urteil mit dem DBG und dem StHG im Einklang steht. Anschliessend ist zu untersuchen, ob die Veranlagungen des Beschwerdeführers die geltend gemachten Grundrechte des Beschwerdeführers verletzen und inwieweit eine allfällige Verletzung auf das autonome kantonale Steuerrecht zurückzuführen ist. Nicht zu prüfen ist hingegen, ob die Vorinstanz das autonome kantonale Steuerrecht (qualifiziert) falsch angewendet hat, zumal der Beschwerdeführer dies gar nicht erst behauptet, geschweige denn in der erforderlichen Dichte begründet ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. oben E. 2.2). IV. Direkte Bundessteuer

#### **E. 5**

Der Beschwerdeführer hat beantragt, seine Beiträge an den Unterhalt seiner Ehefrau und der Kinder - insbesondere den Betreuungsunterhalt - für die Zeit vor der Trennung (1. Januar bis 3. Oktober 2018) vom steuerbaren Einkommen abziehen zu können.

#### **E. 5.1**

Die Vorinstanz hat dazu erwogen, dass Unterhaltsbeiträge an den Ehegatten nur abgezogen werden könnten, wenn dieser von der steuerpflichtigen Person geschieden sei oder gerichtlich oder tatsächlich getrennt von ihr lebe. Dies ergebe sich aus dem klaren Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG . Auch Unterhaltsleistungen zugunsten der Kinder seien erst abzugsfähig, wenn der gemeinsame Haushalt aufgehoben respektive die Ehe getrennt sei. Vor diesem Zeitpunkt fielen diese Beiträge unter Art. 163 ZGB und stellten sie Lebenshaltungskosten dar, die nach Art. 34 lit. a DBG nicht abziehbar seien. Die Einführung des Betreuungsunterhalts nach Art. 285 Abs. 2 ZGB per 1. Januar 2017 habe an dieser Situation nichts geändert.

#### **E. 5.2**

Die Vorinstanz verweist in ihrem Entscheid auf ein Urteil des Bundesgerichts, das einen vergleichbaren Sachverhalt betraf (Urteil 2C\_1145/2013 / 2C\_1146/2013 vom 20. September 2014, in: StE 2015 B 29.3 Nr. 49, StR 70/2015 S. 162). Dort hielt das Bundesgericht fest, dass Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie Lebensunterhaltungskosten und gemäss ausdrücklicher Vorschrift ( Art. 34 lit. a DBG ) nicht von den Einkünften abziehbar sind (Urteil 2C\_1145/2013 / 2C\_1146/2013 vom 20. September 2014 E. 3.2, in: StE 2015 B 29.3 Nr. 49, StR 70/2015 S. 162).

#### **E. 5.3**

Es gibt vorliegend keinen Grund, von diesem Präjudiz abzuweichen. Dem Beschwerdeführer ist zwar zuzugestehen, dass es nicht restlos stimmig ist, wenn lediglich

Unterhaltsbeiträge für die knapp drei Monate nach der Trennung abgezogen werden können, die Ehegatten jedoch für die gesamte Steuerperiode getrennt besteuert werden. Wie das Bundesgericht aber bereits im zitierten Urteil festgehalten hat, ist ein gewisser Schematismus im Steuerrecht hinzunehmen. Pauschalierungen und Schematisierungen sind im Interesse der Praktikabilität erlaubt und letztlich auch geboten, soweit dadurch das Rechtsgleichheitsgebot nicht allzu stark berührt wird (vgl. dazu unten E. 9.3; Urteil 2C\_1145/2013 / 2C\_1146/2013 vom 20. September 2014 E. 5.2.2, in: StE 2015 B 29.3 Nr. 49, StR 70/2015 S. 162). Zudem wäre das Bundesgericht nach Art. 190 BV auch dann an die unmissverständliche Regelung von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG gebunden, wenn das Rechtsgleichheitsgebot für den Abzug von Unterhaltszahlungen vor der Trennung sprechen würde.

## **E. 6**

Der Beschwerdeführer hat weiter beantragt, dass ihm der Kinderabzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG zur Hälfte gewährt werde.

### **E. 6.1**

Der Kinderabzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG steht der Person zu, die für den Unterhalt eines minderjährigen oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehenden Kindes sorgt. Wenn die Eltern getrennt besteuert werden, wird der Kinderabzug hälftig aufgeteilt, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG für das Kind geltend gemacht werden. Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ( Art. 35 Abs. 2 DBG ).

### **E. 6.2**

Die Vorinstanz hat gestützt auf diese Regelung dafür gehalten, dass der Beschwerdeführer keinen Anspruch auf einen hälftigen Kinderabzug habe. Er habe im massgebenden Zeitraum (Oktober bis Dezember 2018) Unterhaltsbeiträge von insgesamt Fr. 20'000.-- von seinem Einkommen abgezogen, die seine Ehegattin nach dem Korrespondenzprinzip habe versteuern müssen. Steuerrechtlich betrachtet habe daher seine Ehegattin die Kosten des Kinderunterhalts getragen; ihr stehe der volle Kinderabzug zu.

### **E. 6.3**

Die Vorinstanz hat sich hinsichtlich der Verteilung des Kinderabzugs an das Stichtagsprinzip nach Art. 35 Abs. 2 DBG gehalten und damit die Lösung übernommen, die auch das Bundesgericht im bereits zitierten Urteil für richtig befunden hatte (vgl. Urteil 2C\_1145/2013 / 2C\_1146/2013 vom 20. September 2014 E. 3.2 und 3.3, in: StE 2015 B 29.3 Nr. 49, StR 70/2015 S. 162). Seither (bzw. seit der dort beurteilten Steuerperiode 2010) sind jedoch zwei Entwicklungen eingetreten, die vorliegend zu berücksichtigen sind.

#### **E. 6.3.1**

Erstens ist am 1. Januar 2011 das Bundesgesetz vom 25. September 2009 über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (AS 2010 455) in Kraft getreten. Seit dieser Gesetzesänderung können getrennt besteuerte Elternteile je die Hälfte des Kinderabzugs geltend machen, wenn sie die gemeinsame elterliche Sorge innehaben. Um zu vermeiden, dass der Kinderabzug und der Abzug von Alimentenzahlungen kumuliert werden, hat der Gesetzgeber die Gewährung des hälftigen Abzugs allerdings unter die Voraussetzung gestellt, dass keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG

geltend gemacht werden (vgl. Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern, BBl 2009 4729 [nachfolgend: Botschaft 2009], S. 4757; vgl. auch ESTV, Kreisschreiben Nr. 30 vom 21. Dezember 2010, Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Ziff. 10.2). Es entspricht denn auch ständiger Rechtsprechung, dass getrennt besteuerte Eltern für dasselbe Kind den Kinderabzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG und den Abzug von Alimentenzahlungen nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG nicht kumulieren dürfen (vgl. BGE 133 II 305 E. 6.8; Urteil 2C\_905/2017 vom 11. März 2019 E. 2.1.2, in: StE 2019 B 27.7 Nr. 23, StR 74/2019 S. 379).

### **E. 6.3.2**

Zweitens hat das Bundesgericht im Urteil 2C\_905/2017 vom 11. März 2019 eine Gesetzeslücke in Art. 35 DBG erkannt und für den Fall, dass das Kind in der betreffenden Steuerperiode volljährig wird, anstelle des Stichtagsprinzips eine Aufteilung des Kinderabzugs pro rata temporis befürwortet (vgl. Urteil 2C\_905/2017 vom 11. März 2019 E. 2.9, in: StE 2019 B 27.7 Nr. 23, StR 74/2019 S. 379). Dadurch soll einerseits eine Privilegierung des Alimentenschuldners vermieden werden. Denn dieser käme nach dem Stichtagsprinzip in den Genuss des vollen Kinderabzugs, sobald seine Alimentenzahlungen nach der Volljährigkeit des Kindes Fr. 6'500.-- übersteigen, obschon er nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG daneben auch die bis zur Volljährigkeit geleisteten Unterhaltszahlungen abziehen kann. Mithin käme es also über das ganze Jahr betrachtet zu einer teilweisen Kumulation der beiden Abzüge. Andererseits verhindert eine Aufteilung pro rata temporis, dass der Kinderabzug entfällt, wenn die Unterhaltsbeiträge des Alimentenschuldners nach der Volljährigkeit weniger als Fr. 6'500.-- betragen. Dadurch wären nämlich Eltern von spät im Jahr geborenen Kindern im Vergleich mit Eltern von früh im Jahr geborenen Kindern ohne sachlichen Grund benachteiligt (vgl. Urteil 2C\_905/2017 vom 11. März 2019 E. 2.8, in: StE 2019 B 27.7 Nr. 23, StR 74/2019 S. 379).

### **E. 6.4**

Folgt man dem klaren Wortlaut von Art. 35 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 DBG, steht dem Beschwerdeführer kein hälftiger Kinderabzug zu, weil er am Ende der Steuerperiode Unterhaltszahlungen leistete, die er nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG abziehen konnte. Um hiervon abzuweichen, wäre ein triftiger Grund für die Annahme erforderlich, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung, ihr Zweck oder der Zusammenhang mit anderen Vorschriften geben, so namentlich, wenn die grammatikalische Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann ( BGE 147 V 342 E. 5.5.4.1; 147 III 41 E. 3.3.1; 145 V 57 E. 9.1).

#### **E. 6.4.1**

Die Sozialabzüge und die Steuertarife bezwecken, die Steuerbelastung - in schematischer Weise - an die spezifische persönliche und wirtschaftliche Situation jeder Kategorie von Steuerpflichtigen anzupassen und mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ) möglichst in Einklang zu bringen ( BGE 141 II 338 E. 4.5; 133 II 305 E. 5.1). Die möglichst genaue Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und die administrative Praktikabilität stehen dabei in einem Spannungsverhältnis: Das Stichtagsprinzip gemäss Art. 35 Abs. 2 DBG soll primär den Vollzug des Steuergesetzes durch die Steuerbehörden vereinfachen und dient damit der

Praktikabilität (vgl. BAUMGARTNER/EICHENBERGER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 33a zu Art. 35 DBG ; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 2. Aufl. 2019, N. 56 zu Art. 35 DBG ; vgl. auch ERICH BOSSHARD, Familienbesteuerung im Umbruch, ASA 69 S. 757, S. 769; CHRISTINE JACQUES, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 4 zu Art. 35 DBG ). Demgegenüber könnte die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der getrennt steuerpflichtigen Elternteile besser abgebildet werden, wenn der Kinderabzug anhand der während der Steuerperiode vorherrschenden Verhältnisse (statt gemäss dem Stichtagsprinzip anhand derjenigen am Ende des Steuerjahres) anteilig verteilt würde, namentlich also jeder Elternteil für den Teil des Jahres, in welchem er den Unterhalt steuerrechtlich betrachtet getragen hat, einen anteiligen Kinderabzug geltend machen könnte (Kinderabzug pro rata temporis; vgl. Urteil 2C\_905/2017 vom 11. März 2019 E. 2.8, in: StE 2019 B 27.7 Nr. 23, StR 74/2019 S. 379; vgl. auch BOSSHARD, a.a.O., S. 769; HUGO CASANOVA, Recht und Unrecht der Familienbesteuerung, ZSR 2010 I S. 187, S. 211 f.). Dieses Spannungsverhältnis zwischen der Praktikabilität und dem Postulat der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit spiegelt sich auch in der Entstehungsgeschichte des hälftigen Kinderabzugs bei geteilter elterlicher Sorge nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG . Diese Aufteilung des Kinderabzugs war nämlich in der Vernehmlassung auf starken Widerstand gestossen: Die eine Seite der Vernehmlassungsteilnehmer lehnte die Aufteilung ab, weil sie zulasten der Praktikabilität gehe, die andere wünschte sich "individuellere Lösungen" (vgl. Botschaft 2009, S. 4757).

#### **E. 6.4.2**

Anders als beim Kinderabzug wird für den Abzug der Unterhaltszahlungen die gesamte Steuerperiode berücksichtigt. Die beiden Regelungen harmonisieren nicht nur im Jahr der Volljährigkeit des Kindes, sondern auch im Trennungsjahr nicht optimal miteinander. Entgegen der Vorinstanz zieht die Trennung der Ehegatten nämlich ebenfalls einen Systemwechsel nach sich, und zwar in doppelter Hinsicht: Erstens wechseln die Ehegatten aufgrund der Trennung rückwirkend auf den Beginn der Steuerperiode aus dem System der Familien- in das System der Individualbesteuerung ( Art. 42 Abs. 2 DBG ). Zweitens können aufgrund der Trennung neu Unterhaltsbeiträge abgezogen werden ( Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG ), doch ist dieser Abzug auf den Rest des Jahres beschränkt und wirkt nicht zurück. Trennen sich Ehegatten kurz vor Ende des Jahres, kann der Alimentenschuldner also unter Umständen nur geringfügige Unterhaltszahlungen steuerlich abziehen, während ihm der (hälftige) Kinderabzug gemäss Stichtagsprinzip für das ganze Jahr versagt bleibt, selbst wenn er vor der Trennung finanziell alleine für den Unterhalt des Kindes aufgekommen ist. Umgekehrt kommt der Alimentenempfänger in den (vollen) Genuss des Kinderabzugs, selbst wenn er bis zum Jahresende nur geringfügige Alimente zu versteuern hat ( Art. 23 lit. f DBG ) und den Unterhalt vor der Trennung finanziell nicht tragen musste (vgl. auch JACQUES, a.a.O., N. 4 zu Art. 35 DBG ).

#### **E. 6.4.3**

Aus den vorstehenden Erwägungen erhellt, dass der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der getrennt besteuerten Eltern bei den Sozialabzügen des geltenden Rechts generell nicht optimal Rechnung getragen wird, wenn sich die relevanten Verhältnisse (u.a. Volljährigkeit oder Ausbildungsstatus des Kindes, Trennung oder Scheidung der Ehegatten) unterjährig ändern (vgl. CASANOVA, a.a.O., S. 211; vgl. auch DANIEL DE VRIES REILINGH, L'imposition de la famille: quelques réflexions concernant la déduction pour enfant et le

barème parental, in: OREF [Hrsg.], Au carrefour des contributions, Mélanges Mollard, 2020, S. 561, der angesichts der Vielzahl der potenziell erfassten Konstellationen warnt, dass das Bundesgericht mit der Abkehr vom Stichtagsprinzip im Urteil 2C\_905/2017 vom 11. März 2019 die Büchse der Pandora geöffnet habe). Dies ist jedoch die unvermeidliche Folge davon, dass Art. 35 Abs. 2 DBG alleine auf die Verhältnisse am Jahresende abstellt und die unterjährigen Entwicklungen unberücksichtigt lässt (vgl. CASANOVA, a.a.O., S. 211). Mit dem Entscheid für diese Schematisierung hat der Gesetzgeber gewisse Einbussen bei der Genauigkeit der Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Kauf genommen. Die Nachteile für die betroffenen Steuerpflichtigen hieraus beschränken sich auf die Steuerperiode, in welcher der Systemwechsel eintritt (vgl. Urteil 2C\_1145/2013 / 2C\_1146/2013 vom 20. September 2014 E. 5.2.2, in: StE 2015 B 29.3 Nr. 49, StR 70/2015 S. 162). Es lässt sich deshalb in der Regel nicht sagen, dass eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen in genereller Weise wesentlich stärker belastet oder systematisch benachteiligt würde (vgl. zu diesem verfassungsrechtlichen Massstab BGE 141 II 338 E. 4.5 ; 128 I 240 E. 2.3; Urteil 2C\_686/2018 vom 21. Januar 2019 E. 5.3). Jedenfalls für das Trennungsjahr stellen diese zeitlich begrenzten Nachteile kein Ergebnis dar, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann. Es rechtfertigt sich hier folglich nicht, das Stichtagsprinzip - und damit den klaren Wortlaut von Art. 35 Abs. 2 DBG - zugunsten einer Aufteilung pro rata temporis zu durchbrechen.

#### **E. 6.5**

Die vorliegende Konstellation unterscheidet sich schliesslich in einem weiteren Punkt von der Situation im Jahr der Volljährigkeit des Kindes, den das Bundesgericht im Urteil 2C\_905/2017 vom 11. März 2019 für wesentlich hielt (vgl. oben E. 6.3.2) : Solange die gemeinsamen Kinder wie hier minderjährig sind, besteht im Trennungsjahr - anders als im Jahr der Volljährigkeit des Kindes - nicht das Risiko, dass keiner der beiden Elternteile den Kinderabzug geltend machen kann (vgl. Urteil 2C\_905/2017 vom 11. März 2019 E. 2.9, in: StE 2019 B 27.7 Nr. 23, StR 74/2019 S. 379). Ob dieser Unterschied alleine es für das Jahr der Volljährigkeit des Kindes rechtfertigt, eine Gesetzeslücke anzunehmen und den Kinderabzug wider den klaren Gesetzeswortlaut pro rata temporis aufzuteilen, kann hier dahingestellt bleiben. Auf jeden Fall ist für das Trennungsjahr nicht von einer Gesetzeslücke auszugehen.

#### **E. 6.6**

Nach dem Gesagten erfüllt der Beschwerdeführer die Voraussetzungen für den (hälftigen) Kinderabzug nach Art. 35 Abs. 1 und 2 DBG nicht. Das Urteil der Vorinstanz ist auch in diesem Punkt zumindest im Ergebnis nicht zu beanstanden.

#### **E. 7**

Der Beschwerdeführer hat überdies verlangt, dass er nach dem Elterntarif gemäss Art. 36 Abs. 2bis DBG veranlagt werde.

#### **E. 7.1**

Die Vorinstanz hat hierzu erwogen, dass nach der bundesgerichtlichen Praxis auch für die Frage des Tarifs auf die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode abzustellen sei (Urteil 2C\_1145/2013 / 2C\_1146/2013 vom 20. September 2014 E. 2.3, in: StE 2015 B 29.3 Nr. 49, StR 70/2015 S. 162) und der reduzierte Elterntarif nach ständiger Rechtsprechung nur einem der beiden Elternteile gewährt werden könne, selbst wenn die Eltern die Kinder am Stichtag alternierend betreuten ( BGE 133 II 305 E. 6.8; 131 II 553 E. 3.3; vgl. auch BGE

143 I 321 E. 6.4).

### **E. 7.2**

Die Vorinstanz hat die bundesgerichtliche Rechtsprechung zutreffend wiedergegeben. Der Fall des Beschwerdeführers gibt keinen Anlass, hiervon abzuweichen. Da die Ehegattin per Stichtag Unterhaltszahlungen vom Beschwerdeführer bezog, ist steuerrechtlich davon auszugehen, dass sie für den Unterhalt der Kinder aufgekommen ist. Demgemäss steht der Elterntarif alleine der Ehefrau des Beschwerdeführers zu. V. Kantons- und Gemeindesteuern

### **E. 8.1**

Die Regelung des Abzugs von Unterhaltszahlungen in § 30 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 (StG/ZG; BGS 632.1) übernimmt die harmonisierungsrechtliche Vorgabe von Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG, die ihrerseits mit der Regelung bei der direkten Bundessteuer übereinstimmt. Auch für die kantonalen Steuern ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz einzig die Unterhaltszahlungen ab der Trennung zum Abzug zuliess.

### **E. 8.2**

Die Sozialabzüge und der Tarif für getrennte Ehegatten fallen in den kantonalen Autonomiebereich (vgl. Art. 129 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 3 StHG). Der Beschwerdeführer macht nicht geltend, dass die kantonalen Regelungen oder ihre Anwendung durch die Vorinstanz das Willkürverbot (Art. 9 BV) verletzen. Weiterungen hierzu erübrigen sich (vgl. oben E. 4.3). VI. Materielle Verfassungs- und Konventionsrügen

### **E. 9**

In verfassungsrechtlicher Hinsicht rügt der Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe die Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) verletzt. Seine Situation sei mit derjenigen anderer Familien, bei welchen ein Gesamteinkommen von rund Fr. 100'000.-- bestehe, zu vergleichen.

### **E. 9.1**

Nach Art. 8 Abs. 1 BV ist Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich zu behandeln, bestehenden Ungleichheiten umgekehrt aber auch durch rechtlich differenzierte Behandlung Rechnung zu tragen. Der Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung wird also verletzt, wenn hinsichtlich einer entscheidungswesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn Unterscheidungen unterlassen werden, die aufgrund der Verhältnisse hätten getroffen werden müssen (BGE 147 I 73 E. 6.1; 145 II 206 E. 2.4.1; 143 V 139 E. 6.2.3).

### **E. 9.2**

Der Grundsatz der Rechtsgleichheit wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Andererseits verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen. Nach dem Grundsatz der

Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Schliesslich besagt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben ( BGE 137 I 145 E. 2.1 ; 133 I 206 E. 6.1).

### **E. 9.3**

Diese verfassungsmässigen Grundsätze verlangen jedoch nicht, dass jeder einzelne Steuerpflichtige mathematisch exakt gleich bzw. nach Massgabe der Ungleichheit exakt ungleich behandelt wird; dieses Ziel ist aus praktischen Gründen oft nicht erreichbar. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts ist zulässig und oft unausweichlich ( BGE 141 II 338 E. 4.5; 133 II 305 E. 5.1 ; 128 I 240 E. 2.3 ; 125 I 65 E. 3c, je mit Hinweisen).

### **E. 9.4**

Im Urteil 2C\_1145/2013 / 2C\_1146/2013 vom 20. September 2014 hat sich das Bundesgericht vertieft mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Regelungen über den Abzug von Unterhaltszahlungen, die Sozialabzüge sowie den Tarif und ihre Auswirkungen im Trennungsjahr mit den verfassungsrechtlichen Besteuerungsgrundsätzen gemäss Art. 127 Abs. 2 BV vereinbar sind.

#### **E. 9.4.1**

Dabei wies es zunächst darauf hin, dass sich die Regeln über die zeitliche Bemessung bei Heirat, Scheidung und Trennung ( Art. 42 Abs. 1 und 2 DBG ) je nach Trennungszeitpunkt zugunsten oder zulasten der betroffenen Person auswirken können. Da es bei den Tatbeständen von Art. 42 Abs. 1 und 2 DBG immer um die Begründung oder Aufhebung der gemeinsamen Besteuerung geht, ist nicht nur auf die Belastung des Steuerpflichtigen abzustellen, sondern muss auch die Situation des Ehegatten berücksichtigt werden. Im konkreten Fall hatte sich die Regelung für die Ehefrau vorteilhaft ausgewirkt, da sie im Trennungsjahr kein Familieneinkommen, sondern nur die Unterhaltsbeiträge der Monate Oktober bis Dezember zu versteuern hatte. Der beschwerdeführende Ehemann hatte jedoch nicht dargelegt, inwiefern die Ehegatten unter diesem Blickwinkel nicht entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit besteuert wurden, weswegen das Bundesgericht auf diesen Punkt unter Hinweis auf Art. 106 Abs. 2 BGG nicht näher einging (Urteil 2C\_1145/2013 / 2C\_1146/2013 vom 20. September 2014 E. 5.2.1, in: StE 2015 B 29.3 Nr. 49, StR 70/2015 S. 162).

#### **E. 9.4.2**

Sodann untersuchte das Bundesgericht die Frage, ob die Schwankungen bei der Steuerlast des Ehemanns auf eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips schliessen liessen. Obschon die Schwankungen im Vergleich zum Vor- und zum Folgejahr des Trennungsjahrs aufgrund des steilen Progressionsverlaufs vor allem bei der direkten Bundessteuer erheblich waren, vermochte das Bundesgericht in der Behandlung des Ehemanns, der lediglich für drei Monate Unterhaltszahlungen zum Abzug bringen und keinen Kinderabzug geltend machen konnte, keine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV oder des Rechtsgleichheitsgebots zu erkennen (vgl. Urteil 2C\_1145/2013 / 2C\_1146/2013 vom 20. September 2014 E. 5.2.2, 5.2.3 und 6, in: StE 2015 B 29.3 Nr. 49, StR 70/2015 S. 162).

### **E. 9.5**

Wie der Beschwerdeführer einräumt, ist sein Fall nahezu identisch mit demjenigen, der dem Urteil 2C\_1145/2013 / 2C\_1146/2013 vom 20. September 2014 zugrunde lag. Der Beschwerdeführer bringt denn auch nichts vor, was in seinem Fall unter dem Titel von Art. 127 Abs. 2 bzw. Art. 8 Abs. 1 BV zu einem anderen Ergebnis führen könnte. Der Beschwerdeführer behauptet zwar, dass die steuerliche "Trennungsstrafe", die er erleide, auf Seiten der Kindsmutter kaum kompensiert werde. Diese Behauptung substantiiert er aber nicht in der gebotenen Art und Weise ( Art. 106 Abs. 2 BGG ). Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz keine Verletzung von Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV erkannt hat.

### **E. 10**

Schliesslich macht der Beschwerdeführer geltend, die "Trennungsstrafe", die er in Form einer im Vergleich zum Vorjahr erhöhten Steuerlast in der streitbetroffenen Periode erlitten habe, verletze sein konventionsmässig garantiertes Recht auf Achtung des Familienlebens ( Art. 8 EMRK ; vgl. auch Art. 13 BV , der materiell der Konventionsgarantie entspricht: BGE 146 I 20 E. 5.1; 126 II 377 E. 7).

#### **E. 10.1**

Das Bundesgericht hat in einigen Urteilen erwogen, dass das Recht auf Achtung des Familienlebens gemäss Art. 8 EMRK Personen nicht nur vor staatlichen Eingriffen schützt, welche die Trennung der Familie bezwecken oder zur Folge haben, sondern auch vor dem staatlichen Zwang, zusammenleben zu müssen (vgl. BGE 139 I 257 E. 5.2.1 ; 139 I 155 E. 4.1; 137 V 334 E. 6.1.1 mit Hinweis auf PASCAL MAHON, in: Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, 2003, N. 5 und 7 f. zu Art. 13 BV ). Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) hat derweil festgehalten, dass die Staaten unter gewissen Umständen verpflichtet sind, Mittel vorzusehen, um Ehegatten von der Verpflichtung des Zusammenlebens zu entbinden (Urteil des EGMR Johnston und andere gegen Irland vom 18. Dezember 1986, Serie A Bd. 112 § 57). Hingegen ergibt sich nach der Rechtsprechung des EGMR aus Art. 8 EMRK kein Recht auf Scheidung (Urteile des EGMR Babiarz gegen Polen vom 10. Januar 2017 § 49 mit Hinweisen; F. gegen Schweiz vom 18. Dezember 1987, Serie A Bd. 128 § 38; Johnston und andere gegen Irland , § 57).

#### **E. 10.2**

Mit dem Beschwerdeführer ist davon auszugehen, dass seine persönliche Steuerlast in der streitbetroffenen Steuerperiode tiefer ausgefallen wäre, wenn sich die Ehegatten nicht getrennt hätten. Jedoch hat diese steuerliche Behandlung die Ehegatten offensichtlich nicht davon abgehalten, sich zu trennen. Von einem staatlichen Zwang zum Zusammenleben kann unter diesen Umständen also von vornherein keine Rede sein. Der Beschwerdeführer tut auch nicht dar, dass die steuerliche Situation den Trennungsentschluss in irgendeiner Art und Weise beeinflusst hätte. Zwar umfasst der Begriff "Familienleben" im Sinne von Art. 8 EMRK nicht nur soziale, moralische oder kulturelle, sondern auch wirtschaftliche Aspekte (Urteil des EGMR Di Trizio gegen Schweiz vom 2. Februar 2016 § 60; vgl. auch BGE 143 I 50 E. 3.1) und können deshalb auch wirtschaftliche Anreize, die das Familienleben begünstigen und sich auf die Organisation desselben auswirken (z.B. Mutterschafts- oder Elternurlaub), in den Schutzbereich von Art. 8 EMRK fallen (Urteile des EGMR Di Trizio , § 61; Konstantin Markin gegen Russland vom 22. März 2012 § 130; Petkovic gegen

Österreich vom 27. März 1998 § 27). Vorliegend ist nach dem Gesagten jedoch nicht davon auszugehen, dass aufgrund der steuerlichen Behandlung des Beschwerdeführers tatsächlich in die Organisation des Familienlebens eingegriffen wurde. Dementsprechend ist auch keine Verletzung von Art. 8 EMRK (oder Art. 13 BV ) erkennbar. VII. Verfahrensausgang und Kosten

#### **E. 11**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Auf die Erhebung von Gerichtskosten ist antragsgemäss zu verzichten, zumal das Rechtsbegehren des Beschwerdeführers nicht aussichtslos war ( Art. 64 Abs. 1 BGG ). Der Kanton Zug hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.