

# ZG\_VERWALTUNGSGERICHT A 2021 3 vom 1. September 2022

ZG Verwaltungsgericht, 2022-09-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg\\_verwaltungsgericht\\_A\\_2021\\_3](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2021_3)

FR: ZG\_VERWALTUNGSGERICHT A 2021 3 du 1 septembre 2022

IT: ZG\_VERWALTUNGSGERICHT A 2021 3 del 1 settembre 2022

## Regeste

Abgaberechtliche Kammer — Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2019 — Rekurs

## Erwägungen

### E. 2

Urteil A 2021 3 A. Im Rahmen eines Eheschutzverfahrens gemäss Art. 172 ff. ZGB stellte der Einzelrichter am Kantonsgericht Zug am 19. Februar 2019 fest, dass die Eheleute B.\_\_\_\_\_ und A.\_\_\_\_\_ seit dem 4. Oktober 2018 getrennt leben. Die gemeinsamen Kinder, C.\_\_\_\_\_ (geb. 2016) und D.\_\_\_\_\_ (geb. 2017) wurden unter die gemeinsame elterliche Sorge und die alternierende Obhut beider Eltern gestellt. Ihren Wohnsitz haben beide Kinder bei der Mutter (ausserhalb des Kantons Zug; StV-act. 5 des Verfahrens A 2020 4). A.\_\_\_\_\_ hatte im März 2020 bereits Rekurs gegen die Veranlagung der Steuerperiode 2018 (Trennungsjahr) erhoben, womit er sich mit der Verweigerung der Kinderabzüge einschliesslich der Eigenbetreuungsabzüge und der Zusätze für Versicherungsprämien sowie bei der Kantonssteuer mit der Gewährung des Sozialabzugs auf der Basis für eine alleinstehende Person nicht einverstanden zeigte. Zudem beantragte er den Abzug der Unterhaltszahlungen für die Periode Oktober bis Dezember 2018 und die Berücksichtigung der "indirekten Unterhaltsbeiträge" für die Periode Januar bis und mit September 2018 (Verfahren A 2020 4). Im Mai 2020 deklarierte A.\_\_\_\_\_ in der Steuererklärung 2019 (StV-act. 1) unter Code 211 steuermindernde Unterhaltsbeiträge für seine minderjährigen Kinder von Fr. 43'000.-. Zugleich machte er bei der Kantonssteuer zwei Kinderabzüge von je Fr. 12'000.- (Code 403) und zwei Kindereigenbetreuungsabzüge von je Fr. 6'000.- (Code 404) sowie für sich selbst den (grossen) Abzug für Eheleute von Fr. 14'200.- (Code 400) geltend. Bei der direkten Bundessteuer machte er zwei halbe Kinderabzüge von je Fr. 3'250.- (Code 403) sowie um Fr. 700.- erhöhte maximale Versicherungsabzüge (Code 230) geltend. In den Veranlagungsverfügungen 2019 vom 9. Februar 2021 (StV-act. 2) verweigerte die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Kinderabzüge (inkl. Eigenbetreuungsabzüge und Zusätze für Versicherungsprämien), bei der Kantonssteuer gewährte sie den Sozialabzug auf der Basis einer alleinstehenden Person (Code 402). Der Abzug für Unterhaltsbeiträge erfolgte ungekürzt gemäss Deklaration. Mit Einsprache vom 13. Februar 2021 (StV-act. 3) beantragte A.\_\_\_\_\_, es seien ihm aufgrund der alternierenden Obhut die Kinderabzüge (Codes 403 und 404) sowie der grosse Abzug für Eheleute (Code 400) zu gewähren, zudem sei der Verheirateten-Tarif anzuwenden. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 24. März 2021 ab (Rek-act. 1).

### E. 3

Eventualiter sei die Veranlagung im Rahmen der Beschwerde zu korrigieren.

### **E. 3.1**

Sozialabzüge mindern das steuerbare Einkommen, um die aufgrund der privaten Lebenshaltung bestehenden Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – in schematischer Weise – auszugleichen und so die Steuerbelastung mit dem Grundsatz der

### **E. 3.2**

Gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG kann vom Reineinkommen ein als Sozialabzug konzipierter Kinderabzug abgezogen werden und zwar für minderjährige unter elterlicher Sorge oder Obhut der steuerpflichtigen Person stehende Kinder oder für volljährige und in der beruflichen Ausbildung stehende Kinder, für deren Unterhalt die steuerpflichtige Person zur Hauptsache aufkommt. Damit ein Kinderabzug geltend gemacht werden kann, muss kumulativ zwischen der steuerpflichtigen Person und der minderjährigen Person, für deren Unterhalt sie sorgt, ein Kindsverhältnis und damit eine zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung bestehen und die anspruchsberechtigte Person die Kosten des Kinderunterhalts tatsächlich tragen (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 35 N 20 und 25). Eine Teilung des Kinderabzugs ist – anders als bei der direkten Bundessteuer – im Kanton Zug nicht vorgesehen.

### **E. 3.3**

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. Der Steuerpflichtige muss für das Kind tatsächlich sorgen. Dies kann an sich sowohl durch eine finanzielle Leistung wie durch persönliche Leistung erfolgen. Bei Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG steht indessen die finanzielle Leistung im Vordergrund. Wird der Kinderabzug hälftig aufgeteilt, ist der Umfang der tatsächlichen Unterstützung aber von untergeordneter Bedeutung. Wesentlich ist, dass eine Unterstützung überhaupt erfolgt. Angesichts der vom Gesetzgeber getroffenen pauschalierten Aufteilung hat keine Gewichtung zwischen den Leistungen beider Elternteile zu erfolgen (Baumgartner/Eichenberger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 35 N 12 und 12a).

### **E. 3.4**

Sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer ist zu beachten, dass der Kinderabzug nicht gewährt wird, wenn die steuerpflichtige Person Unterhaltszahlungen leistet und diese gestützt auf § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG von ihren steuerbaren Einkünften abzieht. Dies ergibt sich ausdrücklich aus dem Wortlaut der bundesrechtlichen Bestimmung in Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG und entspricht im Übrigen auch der ständigen Rechtsprechung zur kantonalen Regelung (vgl. für das StG: VGer ZG A 2017 18 vom 30. Oktober 2018 E. 2b/dd, in: GVP 2018 S. 96; A 2017 2 vom 29. August 2017 E. 3b; für das DBG: Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 35 N 27 mit Hinweisen). Die Person, welche Unterhaltszahlungen leistet, trägt steuerlich betrachtet nämlich keine Kosten des Kindsunterhalts, da durch die Zahlung eine Verschiebung der Ressourcen erfolgte: Die steuerpflichtige Person, die Alimente erhält, verwendet sie für den Unterhalt des Kindes an Stelle eigener Ressourcen; die Alimente werden diesen

gleichgestellt, und diese werden bei ihr besteuert (BGE 133 II 305 E. 6.5, in: Die Praxis 2008 Nr. 39 S. 270). Dabei wird aus Praktikabilitätsgründen vernachlässigt, dass derjenige, der Unterhaltsbeiträge leistet, darüber hinaus auch noch weitere kinderbedingte Aufwendungen hat (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 35 N 27; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 34 N 28). Es entspricht dem Willen des Bundesgesetzgebers, dass der Kinderabzug bei alternierender Obhut und geleisteten Unterhaltszahlungen nicht hälftig geteilt wird. Der durch die Bezahlung von Kindesunterhalt geschaffene Status geht beim Sozialabzug vor. Steuerlich nicht von Belang ist, ob die Betreuung im gleichen Umfang wahrgenommen wird (BGE 133 II 305 E. 8.4, in: Die Praxis 2008 Nr. 39 S. 275; vgl. auch Arndt/Bader, Steuer- und Familienrecht – wenn verflossene Liebe Steuern kostet, FamPra 2020 S. 658). Was das kantonale Steuergesetz betrifft, so kann aufgrund von § 33 Abs. 1 Ziff. 2 lit. a StG nur diejenige Person den Kinderabzug beanspruchen, die "zur Hauptsache" für den Unterhalt der Kinder aufkommt. Dieser unmissverständliche Wortlaut weist die Kinderabzüge nur einer Person zu und schliesst eine Aufteilung im Gegensatz zur bundesrechtlichen Regelung zum vornherein aus. Eine Aufteilung gemäss einer von den Eltern getroffenen Obhutsregelung hat der Gesetzgeber im Kanton Zug nicht vorgesehen.

### **E. 3.5**

Nach dem Gesagten hat der Rekurrent sowohl nach den Regelungen des StG als auch nach jenen des DBG keinen Anspruch auf einen Kinderabzug, da er im hier massgebenden Zeitraum (Steuerjahr 2019) Unterhaltsbeiträge für seine minderjährigen

### **E. 4**

Der Beschwerdeführer sei nach Beistellung eines unentgeltlichen Rechtsvertreters zu berechtigen, die vorliegende Eingabe zu ergänzen.

### **E. 5**

Im Rahmen einer Beweisedition sei die Vorinstanz in Anwendung von § 12 der Kantonsverfassung des Kantons Zug zu verpflichten, sämtliche Steuerforderungen und Erlassgesuche und Entscheide – gegebenenfalls anonymisiert – einzureichen. Insbesondere soll damit ersichtlich sein, wie hoch die effektive Steuerschuld von Unterhaltsschuldern unter dem Existenzminimum effektiv sind. Ebenfalls soll aufgezeigt werden, in wie vielen Fällen diese unter Umständen mit Hilfe des Sozialamtes einen Steuererlass erwirken konnten.

### **E. 5.1**

Der Kinderabzug gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG ist neben dem kantonalen Kindereigenbetreuungsabzug (vorne E. 4) auch für den sogenannten persönlichen Abzug richtungsweisend. Gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a StG können Steuerpflichtige, die in

### **E. 5.2**

Wie vorstehend dargelegt, kann der Rekurrent keinen Kinderabzug gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG beanspruchen, weshalb ihm lediglich der persönliche Abzug gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 1 lit. b StG zusteht. 6. Schliesslich veranlagte die Steuerverwaltung den Rekurrenten zu Recht nach dem Steuersatz für alleinstehende Personen.

### **E. 6**

Urteil A 2021 3 1.3 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. denjenigen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm diejenige Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen – ganz oder teilweise – gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann. 2. Streitig und zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung die vom Rekurrenten für die Steuerperiode 2019 deklarierten Sozialabzüge (Kinderabzug, Kinderbetreuungsabzug, grosser Abzug für Eheleute) zu Recht verweigert und ihn als alleinstehende Person veranlagt hat. Unbestritten und ausgewiesen ist, dass der Rekurrent und seine Ehegattin während der gesamten Dauer der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2019 getrennt lebten. Nicht im Streit liegen sodann die ungekürzt zum Abzug zugelassenen Unterhaltsbeiträge. Die Problematik, welche sich aus dem Systemwechsel (von der Familienbesteuerung zur Individualbesteuerung mit Wirkung auf den Beginn der Steuerperiode) infolge der Trennung für das Steuerjahr 2018 und der nicht optimal miteinander harmonisierenden Regelungen betreffend den Kinderabzug (Stichtagprinzip) und den Abzug für Unterhaltszahlungen (Berücksichtigung der gesamten Steuerperiode) ergab, stellt sich vorliegend folglich nicht mehr (vgl. zum Trennungsjahr 2018: BGer 2C\_533/2021 vom 23. Juni 2022 E. 6). 3.

### **E. 6.1**

Gemäss § 35 Abs. 2 StG werden verschiedene Personengruppen zu einem reduzierten Tarif besteuert, namentlich Eheleute, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige steuerpflichtige Personen, die allein mit eigenen Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Der Bundesgesetzgeber hat in Art. 36 Abs. 2 und 2bis DBG eine analoge Regelung für die direkte Bundessteuer vorgesehen. Der reduzierte Elterntarif kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts nur einem der beiden Elternteile gewährt werden, selbst wenn die Eltern die Kinder am Stichtag alternierend betreuen (BGE 143 I 321 E. 6.4, 133 II 305 E. 6.8, in: Die Praxis 2008 Nr. 39 S. 271 f.; 131 II 553 E. 3.3; vgl. insbesondere auch BGer 2C\_533/2021 vom 23. Juni 2022 E. 7).

### **E. 6.2**

Da die Ehegattin in der hier interessierenden Steuerperiode 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. 7. Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass die Veranlagung des Rekurrenten im Steuerjahr 2019 den gesetzlichen Vorgaben des StG und des DBG

entspricht. Soweit er also vorbringt, die Abzüge resp. der Elterntarif seien zu gewähren, da ansonsten seine

## **E. 7**

Urteil A 2021 3 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit möglichst in Einklang zu bringen (BGE 141 II 338 E. 4.5; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 35 N 8 [zit. Richner et al., Handkommentar DBG]). Nach § 33 Abs. 3 StG und Art. 35 Abs. 2 DBG werden die Sozialabzüge nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgesetzt. Den Kinderabzug lassen sowohl das DBG als auch das StG – wenn auch in leicht abweichender Ausgestaltung – zum Abzug zu. Indessen sind ein persönlicher Abzug und ein Kindereigenbetreuungsabzug lediglich im kantonalen Recht vorgesehen.

### **E. 7.1**

Der Rekurrent beruft sich in seiner Rekursschrift sinngemäss hauptsächlich auf die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

#### **E. 7.1.1**

Die Rechtsgleichheit wird auf dem Gebiet der Steuern konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV); danach sind Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern (BGE 126 I 76 E. 2a mit Hinweisen). Dieses Prinzip verlangt, dass jede Person entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beiträgt. Es bildet den zentralen Massstab für eine rechtsgleiche und willkürfreie Besteuerung. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschiedenen hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten (BGE 133 I 206 E. 7.1 f.; 118 Ia 1 E. 3a). Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist (BGE 124 I 193 E. 3e; 112 Ia 240 E. 4b). Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 126 I 76 E. 2a).

#### **E. 7.1.2**

Die Veranlagung der Einkommenssteuern 2019 erfolgte auf der Grundlage des vom Rekurrenten angegebenen Einkommens gemäss Lohnausweis 2019 mit einem Nettoeinkommen von Fr. 99'207.– (StV-act. 2 und 4). Die geleisteten Unterhaltzahlungen wurden vollumfänglich zum Abzug zugelassen, damit hat die Steuerverwaltung die tatsächlichen finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten beachtet. Mit diesem Abzug wäre insofern auch ein "monatliches Manko", welches – gemäss Aussage des Rekurrenten (act. 1 S. 4) – der Unterhaltsberechnung zugrunde gelegen haben soll (wobei der erwähnte Monatslohn von Fr. 5'400.– angesichts des ausgewiesenen Einkommens im Jahr 2019 nicht nachvollzogen werden kann), mitberücksichtigt worden.

### **E. 7.2**

Die Gewährleistung des Eigentums verpflichtet mithin das Gemeinwesen, die bestehenden Vermögen in ihrer Substanz zu bewahren und die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen in dem Sinne zu erhalten, dass das Einkommen nicht dauernd und vollständig wegbesteuert werden darf. Wo die Grenzen zwischen einer zulässigen steuerlichen Belastung und einem konfiskatorischen Eingriff zu ziehen sind, lässt sich nicht in allgemeingültiger Weise beantworten. Insbesondere kann nicht von einem ziffernmässig bestimmbareren Steuersatz allein abhängen, ob die Vermögenssubstanz ausgehöhlt oder die Neubildung von Vermögen verunmöglicht wird. Zu berücksichtigen sind insbesondere Steuersatz und Steuerfuss, Bemessungsgrundlage, Dauer der Massnahme, relative Tiefe des fiskalischen Eingriffs, Kumulation mit andern Abgaben sowie die Möglichkeit der Überwälzung der Steuer (BGE 106 Ia 342 E. 6a; 105 Ia 134 E. 3a, je mit Hinweisen).

### **E. 7.3**

Die im Zusammenhang mit der Veranlagung 2018 (Trennungsjahr) noch vorgebrachte Rüge der Verletzung des konventionsmässig garantierten Rechts auf Achtung des Familienlebens (Art. 8 EMRK; Art. 13 BV) wird im vorliegenden Verfahren vom Rekurrenten nicht mehr thematisiert. Eine derartige Verletzung ist denn auch nicht ersichtlich (vgl. in diesem Sinne auch BGer 2C\_533/2021 vom 23. Juni 2022 E. 10). 8. Zusammenfassend vermag der Rekurrent mit keinem seiner Anträge durchzudringen. Der Rekurs erweist sich folglich als unbegründet und ist dementsprechend abzuweisen. 9.

### **E. 8**

Urteil A 2021 3

### **E. 9**

Urteil A 2021 3 Kinder von insgesamt Fr. 43'000.– (vgl. StV-act. 2) in Anwendung von § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG von seinem Einkommen abgezogen hat. Diese Unterhaltsbeiträge hatte folglich seine Ehegattin nach dem Korrespondenzprinzip als Einkommen zu versteuern (vgl. Art. 23 lit. f DBG; § 22 lit. f StG; vgl. auch Art. 7 Abs. 4 lit. g des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Steuerrechtlich hat daher die Ehegattin des Rekurrenten die Kosten des Kindesunterhalts getragen. Das Argument des Rekurrenten, wonach er 75 % des Barunterhaltes (Geld) und 35 % des Betreuungsunterhaltes (Betreuung) – und damit mehr als die Kindsmutter – geleistet habe, verfängt nach dem Gesagten nicht. Geht es doch um die Frage, wer aus steuerrechtlicher Sicht die Kosten des Kinderunterhalts – also die Steuerlast hierfür – trägt. Dies ist vorliegend die Ehegattin des Rekurrenten; ihr stehen deshalb die vollen Kinderabzüge zu. 4. Der Kindereigenbetreuungsabzug nach § 33 Abs. 2 StG ermöglicht für jedes am Ende der Steuerperiode weniger als 15 Jahre alte Kind, für das ein Abzug gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG geltend gemacht werden kann, einen Abzug für die eigene Betreuung. Nach dem unmissverständlichen Wortlaut dieser Bestimmung sind die Voraussetzungen zur Beanspruchung dieses Abzugs vorliegend nicht erfüllt. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Rekurrent, wie er vorbringt, 35 % der Kinderbetreuung wahrgenommen habe (vgl. act. 1 S. 5). In diesem Kontext hat das Bundesgericht festgehalten, dass das Gesetz keinen besonderen Sozialabzug zulässt, der es dem Alimente leistenden Steuerpflichtigen erlauben würde, die direkten Unterhaltskosten abzuziehen, die er beispielsweise im Rahmen der Ausübung des Besuchsrechts für die Kinder übernehme, und dies obschon diese variieren könnten, je nachdem, ob das Besuchsrecht gelegentlich,

monatlich, wöchentlich oder erweitert ausgeübt werde (BGE 133 II 305 E. 6.9, in: Die Praxis 2008 Nr. 39 S. 272). 5. Im Weiteren wurde dem Rekurrenten, der persönliche Abzug für Eheleute (Code 400) versagt und ihm stattdessen der persönliche Abzug für eine alleinstehende Person ("Abzug für die übrigen Steuerpflichtigen"; Code 402) gewährt. Auch dies ist nicht zu beanstanden.

#### **E. 9.1**

Der Rekurrent beantragt die unentgeltliche Rechtspflege sowie die unentgeltliche Bestellung "irgendeines" Rechtsbeistandes (Antrag 1). Gemäss § 27 Abs. 1 VRG kann die entscheidende Behörde einer Partei die unentgeltliche Rechtspflege bewilligen, wenn ihr die nötigen Mittel fehlen und ihr Begehren nicht offensichtlich aussichtslos erscheint,

#### **E. 9.2**

Dem Rekurrenten wurde bereits im Verfahren A 2020 4 die unentgeltliche Rechtspflege gewährt (Verfügung vom 1. April 2020, act. 4 des Verfahrens A 2020 4; vgl. auch die dort eingereichten Unterlagen zum Gesuch). Seine finanzielle Lage hat sich seither nicht verbessert (vgl. hierzu etwa Bf-act. 1 des Verfahrens A 2021 1, wonach der Steuerpflichtige seit November 2020 wirtschaftliche Sozialhilfe bezieht). Der vorliegende Rekurs konnte zudem nicht von vornherein als offensichtlich aussichtslos bezeichnet werden, zumal im Zeitpunkt der Rekuserhebung das Verfahren betreffend die Steuerperiode 2018 noch beim Bundesgericht hängig war und sich der Steuerpflichtige offenkundig eine Rechtsprechungsänderung (mit allfälliger Wirkung über das Trennungsjahr hinaus) erhofft hatte. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird dementsprechend gutgeheissen.

#### **E. 9.3**

In Anbetracht der eingereichten Rekurschrift ist festzustellen, dass der Rekurrent ganz offensichtlich in der Lage ist, seinen Standpunkt vor Gericht mittels Rechtsbegehren und Begründungen zu vertreten, auch in steuerrechtlichen Angelegenheiten. An dieser Einschätzung vermag der vom Rekurrenten eingereichte neuropsychologische Bericht vom 25. November 2020 (Rek-act. 2) mit der Diagnose einer "leichten bis mittelgradigen neuropsychologischen Störung" nichts zu ändern. Dem Rekurrenten wird darin denn auch eine Arbeitsfähigkeit von 50 % attestiert, er habe insgesamt gute Kompensationsstrategien und sein Denken wird als analytisch-problemlöseorientiert beschrieben. Vorliegend liegen Kinderabzüge, der persönliche Abzug sowie die Nicht-Anwendung des Verheirateten-Tarifs im Streit, was steuerrechtlich keine komplexen Themen sind. Das Steuerverfahren ist zudem ohnehin vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht, wobei das Gericht nicht an die Anträge der Parteien gebunden ist (vgl. vorne E. 1.3). Im Übrigen hat der Rekurrent mit dem Verfahren A 2020 4 (Steuerperiode 2018) bereits ein Verfahren (bis vor Bundesgericht) geführt, in welchem gleichartige Rechtsfragen zu klären gewesen waren. Bei dieser Ausgangslage erscheint die Bestellung eines Rechtsbeistandes nicht erforderlich, das entsprechende Gesuch ist abzuweisen.

#### **E. 9.4**

Da das Gesuch des Rekurrenten um unentgeltliche Rechtspflege bewilligt wird, werden keine Kosten erhoben. Ein Anspruch auf Parteientschädigung besteht bei diesem Verfahrensausgang nicht (§ 120 Abs. 3 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] im Umkehrschluss).

#### **E. 10**

Urteil A 2021 3 ungetrennter Ehe leben, sowie getrennt lebende, geschiedene, verwitwete oder ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern zusammenleben, für die ein Kinderabzug gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG gewährt wird, einen Abzug von Fr. 13'000.– geltend machen. Den übrigen Steuerpflichtigen wird aufgrund von § 33 Abs. 1 Ziff. 1 lit. b StG ein persönlicher Abzug von Fr. 6'500.– gewährt. Infolge des Ausgleichs der kalten Progression gemäss § 45 StG betrug der persönliche Abzug in der hier interessierenden Steuerperiode 2019 für Eheleute Fr. 14'200.– bzw. für die übrigen Steuerpflichtigen Fr. 7'100.– (vgl. StV-act. 1 S. 3).

#### **E. 11**

Urteil A 2021 3 durch die EMRK und die BV garantierten Grund- und Menschenrechte verletzt würden, verlangt er abweichend von den vorgenannten Kantons- und Bundesgesetzen beurteilt zu werden. Zu prüfen bleibt die Streitsache folglich in verfassungsrechtlicher und konventionsrechtlicher Hinsicht.

#### **E. 12**

Urteil A 2021 3 Für das Jahr 2017 erfolgte infolge des Zusammenlebens der Eheleute eine "Familienbesteuerung", welche sich mit den nachfolgenden Jahren 2018 und 2019 unter dem Aspekt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht direkt vergleichen lässt, da der Rekurrent ab dem Trennungsjahr 2018 individuell besteuert wurde. Im Gegensatz zum Steuerjahr 2018 (Trennungsjahr) kamen im Steuerjahr 2019 die Alimentenverpflichtungen des Rekurrenten für das ganze Jahr zum Tragen, während er in der Steuerperiode 2018 lediglich Unterhaltszahlungen von Oktober bis Dezember von der Einkommenssteuer abziehen konnte. Das fand auch seinen Niederschlag im deutlich tieferen steuerbaren Einkommen in der Steuerperiode 2019 (vgl. StV-act. 2 mit StV-act. 4 des Verfahrens A 2020 4). Eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist folglich auch im Vergleich der schwankenden Steuerlast des Rekurrenten nicht zu erblicken (vgl. zur Rechtmässigkeit der Besteuerung im Trennungsjahr 2018: BGer 2C\_533/2021 vom 23. Juni 2022). Der Rekurrent macht nicht geltend, dass andere Steuerpflichtige mit gleich hohem Einkommen und vergleichbaren persönlichen und familiären Verhältnissen weniger stark oder Steuerpflichtige mit höherem Einkommen gleich stark wie er belastet würden, solches ist denn auch nicht ersichtlich. Soweit er sich als "magerer Verdiener" gegenüber von "Gutverdienern" aufgrund seines Einkommens und der "Aufsummierung massiver Steuerschulden" diskriminiert sieht (vgl. act. 1 S. 5 f.), bezieht er sich einerseits offensichtlich nicht auf seine finanziellen Verhältnisse im Jahr 2019, sondern auf seine aktuelle (verschlechterte) finanzielle Lage. Andererseits kann darin im weitesten Sinne auch die Rüge einer konfiskatorischen Besteuerung gesehen werden.

#### **E. 13**

Urteil A 2021 3 Von einer konfiskatorischen Besteuerung, d.h. einem Eingriff in die Eigentumsgarantie, ist beim erwähnten Nettoeinkommen von Fr. 99'207.–, einem steuerbaren Einkommen von Fr. 18'400.– (Kanton) bzw. Fr. 38'900.– (Bund) und einer daraus folgenden Steuerlast von gesamthaft Fr. 859.95 (Kantons- und Gemeindesteuern: Fr. 664.10, direkte Bundessteuer Fr. 195.85; StV-act. 5), jedenfalls nicht auszugehen. Nichts anderes ergibt sich für die Steuerjahre 2017 und 2018 (vgl. StV-act. 7 und 9 des Verfahrens A 2020 4). Dar Argument des Steuerpflichtigen, wonach er als "magerer Verdiener" jedes Jahr eine massive Steuerschuld aufsummiere, verfängt in diesem Zusammenhang nicht. Mit der Rekursgegnerin ist zudem festzuhalten, dass die aktuelle – im Vergleich zum Steuerjahr

2019 verschlechterte – wirtschaftliche Lage des Rekurrenten anlässlich der Veranlagungen 2020 und 2021 (sowie 2022) zu berücksichtigen ist. Die Steuerverwaltung verweist in diesem Zusammenhang zu Recht auf die Veranlagung 2020, wonach dem Rekurrenten schon für die Steuerperiode 2020 provisorische Steuerrechnungen von Fr. 0.– (bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.–) ausgestellt wurden (act. 3 S. 3 f.; StV-act. 7). Es sei an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen, dass ein allfälliger Steuererlass, wo eine Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse etwa infolge des Verlusts der Arbeitsstelle oder einer Krankheit im Sinne einer Notlage – nebst weiteren Voraussetzungen – ebenfalls Beachtung finden kann, vorliegend nicht Prozessthema bildet.

#### **E. 14**

Urteil A 2021 3 wobei auf begründetes Gesuch mit der Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege die Bestellung eines Rechtsbeistandes verbunden werden kann, wenn es zur Wahrung der Rechte der Partei notwendig ist (Abs. 2). Massgebend für die prozessuale Bedürftigkeit sind grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt der Gesuchseinreichung oder – bei seither eingetretenen Veränderungen – in demjenigen der Entscheidfindung (BGer 8C\_777/2012 vom 7. Januar 2013 E. 3.1).

#### **E. 15**

Urteil A 2021 3

#### **E. 16**

Urteil A 2021 3 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

---

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