

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00107 vom 31. Januar 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-01-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00107

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00107 du 31 janvier 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00107 del 31 gennaio 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2018 | Kinderabzug und Gewährung des Elterntarifs bei alternierender Obhut. [Der Steuerpflichtige und seine Ex-Partnerin teilen sich das elterliche Sorgerecht über die beiden Kinder und haben sie alternierend in Obhut. Während des Aufenthalts der Kinder übernimmt jeder Elternteil die anfallenden Kosten. Der Vater beteiligt sich am Barunterhalt der Kinder während der Betreuung durch die Mutter mit einem monatlichen Unterhaltsbeitrag von Fr. 810.- pro Kind/Monat. Zudem übernimmt er u.a. die Krankenkassenversicherungsprämien der Kinder. Das kantonale Steueramt verweigerte dem Pflichtigen den Kinderabzug sowie einen zusätzlichen Versicherungsprämienabzug für die Kinder und brachte den Grundtarif zur Anwendung.] Nichteintreten auf die Beschwerden, soweit es sich um eine Kopie der Rekurschrift handelt (E. 2). Rechtliche Grundlagen zum Kinderabzug, zum zusätzlichen Versicherungsprämienabzug und zum Elterntarif (E. 3.1). Bei getrennt besteuerten Eltern hat derjenige Elternteil Anspruch auf den Elterntarif, dem der Kinderabzug zusteht. Sind zwei Inhaber der elterlichen Sorge vorhanden, ist demjenigen Elternteil der Kinderabzug zu gewähren, aus dessen versteuerten Einkünften der Unterhalt des unter seiner elterlichen Sorge stehenden Minderjährigen zur Hauptsache bestritten wird. Leistet ein Elternteil trotz gemeinsamer elterlicher Sorge an den anderen Unterhaltsbeiträge, ist steuerrechtlich davon auszugehen, dass der Kinderabzug dem Empfänger der Unterhaltsbeiträge zusteht: Denn wer Unterhaltsbeiträge für Kinder leistet und diese von seinen steuerbaren Einkünften abzieht, trägt steuerlich betrachtet keine Kosten des Kinderunterhalts. Diese steuersystematische Umverteilung von Ressourcen hat zur Folge, dass der unterhaltsberechtigte Elternteil, der als zur Hauptsache für den Unterhalt des Kinds sorgend gilt, Anspruch auf den Kinderabzug hat (E. 3.2). Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz, indem sich diese nicht mit der gerügten Ungleichbehandlung von Unterhaltsverpflichtetem und Unterhaltsempfänger auseinandersetzte (E. 5.3). Vorliegend hat das Leisten von Unterhaltsbeiträgen und der damit verbundene Steuerabzug die Verweigerung des Kinderabzugs sowohl im Hinblick auf die Staats- und Gemeindesteuern als auch im Hinblick auf die direkte Bundessteuer zur Folge (E. 6.1). Vorliegend muss die Kindsmutter ihre eigenen Auslagen und jene der Kinder (zur Hälfte) mit einem Einkommen decken, das nicht einmal der Hälfte des Einkommens des Pflichtigen entspricht. Dass der Pflichtige im Verhältnis zu seiner Ex-Partnerin eine höhere Steuerlast trägt, entspricht gerade dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (E. 6.2). Da der Pflichtige die Versicherungsprämien direkt zahlt, kommt es nicht zu einer Ressourcenverschiebung an die Ex-Partnerin, weshalb auch das Korrespondenzprinzip nicht zum Tragen kommt. Die vom Pflichtigen bezahlten Versicherungsprämien stellen daher steuerlich nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar (E. 6.4). Berücksichtigung der Verletzung des rechtlichen Gehörs bei der

Kostenverteilung (E. 7.1). Abweisung der Beschwerden, soweit darauf eingetreten werden kann.

Erwägungen

E. 2

Es sei ihm für jedes der beiden Kinder ein hälftiger Kinderabzug zu gewähren.

E. 2.1

Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 147 Abs. 4 Satz 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]; Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Folglich muss sich die Beschwerde zwingend mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen (vgl. VGr, 1. Dezember 2021, SB.2021.00012, E. 1.2). Genügt die Rechtschrift diesen Erfordernissen nicht, ist dem Beschwerdeführer grundsätzlich eine kurze, nicht erstreckbare Nachfrist zur Behebung des Mangels anzusetzen unter der Androhung, dass ansonsten auf sein Rechtsmittel nicht eingetreten werde (§ 147 Abs. 4 Satz 2 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 140 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Der gesetzliche Sinn der Nachfrist ist, rechtsunkundige und prozessual unbeholfene Steuerpflichtige vor den Folgen einer mangelhaften Prozessführung zu bewahren (VGr, 17. Mai 2021, SB.2021.00018 und SB.2021.00019, E. 1.4; VGr, 23. Januar 2020, SB.2019.00077 und SB.2019.00078, E. 1.3.2; Silvia Hunziker/Corinna Bigler in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 140 N. 48).

E. 2.2

Nachdem die Beschwerde vom 30. Oktober 2023 eine Kopie der Rekurschrift darstellte, wurde dem rechtsunkundigen Pflichtigen eine Nachfrist zur Verbesserung der Beschwerde angesetzt. Mit Eingabe vom 14. November 2023 verbesserte der Pflichtige die Beschwerde; indes stellt auch diese Eingabe ab Rz. 24 "Steuerliche Entlastung" bis Rz. 27 "Steuertarif" im Wesentlichen eine Kopie der Rekurschrift dar. Auf die Beschwerde ist daher nur insoweit einzutreten, als nicht wörtlich die Ausführungen der Rekurschrift wiederholt werden (vgl. dazu VGr, 25. Mai 2022, VB.2021.00799, E. 2.2). 3.

E. 3

Es sei ihm für jedes der beiden Kinder der volle Versicherungsprämienabzug zu gewähren.

E. 3.1

Gemäss § 34 Abs. 1 lit. a StG wird vom Reineinkommen für die Steuerberechnung ein Kinderabzug je Fr. 9'000.- abgezogen für minderjährige Kinder unter elterlicher Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen sowie für volljährige Kinder, die in der beruflichen Erstausbildung stehen und deren Unterhalt zur Hauptsache vom Steuerpflichtigen bestritten wird (Satz 1). Bei nicht gemeinsam besteuerten Eltern wird der Kinderabzug hälftig aufgeteilt, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge nach § 31 Abs. 1 lit. c StG für das Kind geltend gemacht werden (Satz 2). Für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige

Steuerpflichtige, die mit Kindern im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. a StG zusammenleben, ist in Bezug auf die Einkommenssteuer und die Vermögenssteuer der Verheiratetentarif anwendbar (§ 35 Abs. 2 StG und § 47 Abs. 2 StG). Bei nicht gemeinsam besteuerten Eltern, die mit Kindern unter gemeinsamer elterlicher Sorge zusammenleben und denen der Kinderabzug je zur Hälfte zusteht, hat derjenige Elternteil Anspruch auf den Verheiratetentarif in Bezug auf die Einkommens- und Vermögenssteuer, der aus seinen versteuerten Einkünften den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet (§ 35 Abs. 2 bis StG und § 47 Abs. 2 bis StG). Ferner steht dem Steuerpflichtigen, der einen vollen Kinderabzug geltend machen kann, ein zusätzlicher Versicherungsprämienabzug in der Höhe von Fr. 1'300.- pro Kind zu, respektive die Hälfte hiervon im Fall einer hälftigen Aufteilung des Kinderabzugs (§ 31 Abs. 1 lit. g StG). Entsprechende Bestimmungen finden sich im DBG: Laut Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG (in der bis 31. Dezember 2022 gültigen und hier anwendbaren Fassung) werden als Sozialabzug vom Einkommen abgezogen: Fr. 6'500.- für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt (1. Halbsatz); werden die Eltern getrennt besteuert, so 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 (2. Halbsatz). Für die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehepaare und die verwitweten, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen steuerpflichtigen Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, gilt der Verheiratetentarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG sinngemäss (Art. 36 Abs. 2 bis Satz 1 DBG). Der so ermittelte Steuerbetrag ermässigt sich um 251 Franken für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person (Art. 36 Abs. 2 bis Satz 2 DBG). Ferner steht dem Steuerpflichtigen, der einen Kinderabzug geltend machen kann, ein zusätzlicher Versicherungsprämienabzug in der Höhe von Fr. 700.- für jedes Kind zu (Art. 33 Abs. 1 bis lit. b DBG).

E. 3.2

Bei getrennt besteuerten Eltern hat derjenige Elternteil Anspruch auf den Elterntarif, dem der Kinderabzug zusteht (BGE 141 II 338 E. 4.3 = Pra 105 [2016] Nr. 45; BGE 133 II 305 E. 6.6 = Pra 97 [2008] Nr. 39; BGE 131 II 553 E. 3.4 = Pra 95 [2006] Nr. 78). Sind zwei Inhaber der elterlichen Sorge vorhanden, ist demjenigen Elternteil der Kinderabzug zu gewähren, aus dessen versteuerten Einkünften der Unterhalt des unter seiner elterlichen Sorge stehenden Minderjährigen zur Hauptsache bestritten wird (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 34 N. 28 und Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 35 N. 37, jeweils auch zum Folgenden). Leistet ein Elternteil trotz gemeinsamer elterlicher Sorge an den anderen Unterhaltsbeiträge, ist steuerrechtlich davon auszugehen, dass der Kinderabzug dem Empfänger der Unterhaltsbeiträge zusteht: Denn derjenige Elternteil, der die Alimente als Einkommen versteuern muss, wird dadurch, dass diese seinen eigenen Ressourcen gleichgestellt wird, als der Steuerpflichtige bestimmt, der den Unterhalt des Kindes bestreitet. Eine Kumulation des Abzugs für Unterhaltsbeiträge für Kinder und des Kinderabzugs in der Person der gleichen steuerpflichtigen Person ist ausgeschlossen (BGr, 11. Oktober 2010, 2C_437/2010, E. 2.2; BGE 133 II 305 E. 8.4 = Pra 97 [2008] Nr. 39). Ebenso ist ausgeschlossen, dass der Tarif für Ehepaare beiden geschiedenen oder getrennt lebenden Elternteilen gewährt wird (BGE 133 II 305 E. 6.8 = Pra 97 [2008] Nr. 39 ; Richner et al., § 34 N. 29a). Das Kumulationsverbot von Unterhalts- und Kinderabzug gilt

aus Praktikabilitätsgründen unabhängig davon, ob sich das Kind in alternierender Obhut befindet oder nicht. Auch im Fall alternierender Obhut gilt: Wer Unterhaltsbeiträge für Kinder leistet und diese von seinen steuerbaren Einkünften abzieht, trägt steuerlich betrachtet keine Kosten des Kinderunterhalts. Es wird dabei nicht vorausgesetzt, dass der Anspruchsberechtigte die Kosten des Kinderunterhalts in überwiegendem Ausmass oder sogar vollständig trägt. Es genügt, dass der Anspruchsberechtigte mindestens Kosten im Umfang des Kinderabzugs trägt. Diese steuersystematische Umverteilung von Ressourcen hat zur Folge, dass der unterhaltsberechtigten Elternteil, der als zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes sorgend gilt, Anspruch auf den Kinderabzug hat (BGr, 18. Oktober 2023, 9C_696/2022, E. 2.4.2; siehe auch Richner et al., Art. 35 N. 28). Dabei kann der zahlende Elternteil nicht freiwillig auf die Geltendmachung der Unterhaltsbeiträge verzichten und stattdessen den Kinderabzug beanspruchen. Die durch die Leistung von Kinderunterhaltsbeiträgen geschaffene Umverteilung der Mittel geht vor. Die Zahlung bzw. die Entgegennahme von Unterhaltsbeiträgen präjudiziert somit die Zuteilung des Sozialabzugs (BGr, 18. Oktober 2023, 9C_696/2022, E. 2.4.3).

4. Das Steuerrekursgericht widmete sich zunächst der Darstellung der gesetzlichen Grundlagen und der Praxis des Bundesgerichts und resümierte daraus, dass es sich beim Kumulationsverbot in Bezug auf den Abzug für Kinderunterhaltsbeiträge und den Kinderabzug um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers handle. Ein "manifestierter Rechtsirrtum", wie es der Pflichtige ausdrücke, liege nicht vor. Dass die geleisteten Kinderunterhaltsbeiträge vorliegend abzugsfähig seien, sei gänzlich unumstritten. Der Umstand, dass der Pflichtige nur Unterhaltsbeiträge für seine Tochter deklariert habe, ändere ferner nichts daran, dass er vom Obergericht des Kantons Zürich dazu verpflichtet worden sei, für beide Kinder Unterhaltsbeiträge zu leisten bzw. diese offenkundig auch leiste. Eine bewusst fehlerhafte Deklaration der Alimente vermöge an der Rechtslage nichts zu ändern. Der Pflichtige habe damit weder Anspruch auf einen halben noch auf einen ganzen Kinderabzug. Da der Versicherungsprämienabzug an den Kinderabzug gekoppelt sei und der Pflichtige keinen Anspruch auf den Kinderabzug habe, bleibe ihm auch die Gewährung des hälftigen oder des ganzen Versicherungsprämienabzugs für seine beiden Kinder verwehrt. Die Gewährung des Verheiratetentarifs nach § 35 Abs. 2 bis StG setze die Berechtigung zum hälftigen Kinderabzug voraus, weshalb es vorliegend für die Staats- und Gemeindesteuern beim Grundtarif sein Bewenden habe. Demgegenüber werde für die Gewährung des Elterntarifs bei der direkten Bundessteuer in Art. 36 Abs. 2 bis DBG verlangt, dass die steuerpflichtige Person mit den Kindern im gleichen Haushalt zusammenlebe und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreite. Die Berechtigung zum hälftigen Kinderabzug werde somit nicht vorausgesetzt. Würden jedoch Unterhaltsbeiträge gemäss Art. 33 Abs 1 lit. c DBG in Abzug gebracht, so werde in steuerrechtlicher Hinsicht der Unterhalt nicht bestritten. Weil der Pflichtige vorliegend Unterhaltsbeiträge einkommensmindernd in Abzug bringe, sei er auch nicht zum Elterntarif berechtigt. Sofern der Pflichtige schliesslich geltend mache, Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG verstosse in Fällen alternierender Obhut gegen das Gleichbehandlungsgebot, sei zu beachten, dass die Gerichte selbst dann an Bundesgesetze gebunden seien, wenn sich diese als verfassungswidrig erweisen sollten. Dies gelte gestützt auf Art. 190 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) auch vor Bundesgericht. Aufgrund des Anwendungsgebots bundesgesetzlicher Regelungen könne vorliegend offengelassen werden, ob das Bundesrecht zu einem rechtsungleichen Ergebnis führen würde. Soweit der Pflichtige schliesslich beantrage, der Abzug für Unterhaltsbeiträge sei auf Fr. 20'052.- zu reduzieren, fehle ihm ein steuerrechtliches Interesse am Antrag auf eine

Höherveranlagung, weshalb auf den Antrag nicht einzutreten sei. 5.

E. 4

Er sei zum Verheiratetentarif bzw. Einzelnerntarif zu besteuern.

E. 5

Es sei zu prüfen, ob der Sachverhalt gegen das Gleichbehandlungsgebot und/oder gegen die Gleichmässigkeit der Besteuerung verstosse.

E. 5.1

Der Pflichtige rügt, die Vorinstanz habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Namentlich habe sich diese nicht bzw. nicht genügend mit seinen Rügen auseinandergesetzt und bloss auf steuerrechtliche Artikel und Bundesgerichtsurteile verwiesen, ohne sich mit dem konkreten Sachverhalt zu befassen. Insbesondere gäbe es nicht einmal einen Verweis auf die von ihm zitierte Studie "Anna und Hans". Auch sei auf keine seiner in der Rekurschrift aufgelisteten "Denkstützen" eingegangen worden. Auch habe die Vorinstanz es unterlassen, sich mit der – in der Konstellation alternierende Obhut mit Unterhaltszahlung – gegen das Gleichbehandlungsgebot verstossende Regelung von Art. 34 lit. a DBG (recte: Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG) auseinanderzusetzen und lediglich auf Art. 190 BV verwiesen.

E. 5.2.1

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) ist formeller Natur, womit seine Verletzung ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (BGE 144 IV 302 E. 3.1; BGE 135 I 187 E. 2.2). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinn einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1 = Pra 106 [2017] Nr. 2; BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BGE 133 I 201 E. 2.2).

E. 5.2.2

Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Der Begründungspflicht genügt bereits, wenn die Behörde sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränkt. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person sich über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat

leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2 mit Hinweisen).

E. 5.3

Die vom Pflichtigen im Rekursverfahren eingereichte Studie "Anna und Hans" (mit unbekannter Urheberschaft) befasst sich mit der unterschiedlichen Steuerbelastung von Paaren bzw. getrennten Paaren mit zwei Kindern, unter Auflistung verschiedener Lebensmodelle. Der Pflichtige brachte vor, der Unterhaltspflichtige in der Variante alternierende Obhut mit Unterhaltszahlungen werde laut Studie steuerlich am stärksten belastet. Das Steuerrekursgericht war indes nicht gehalten, die Angaben gemäss der theoretischen Studie "Anna und Hans" abstrakt zu überprüfen, da sich diese nicht mit dem konkreten Sachverhalt des Pflichtigen befasst. Gleiches gilt für die Hypothesen des Pflichtigen in Form von "Denkstützen": Das Steuerrekursgericht ist nicht gehalten, sich mit jedem Parteistandpunkt auseinanderzusetzen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Rechtslage klar ist und zur Thematik des Kinderabzugs eine reichhaltige, konstante Praxis des Bundesgerichts besteht, weshalb die Anforderungen an die Begründungsdichte weniger streng sind (vgl. dazu René Wiederkehr/Kaspar Plüss, Praxis des öffentlichen Verfahrensrechts, Bern 2020, Rz. 596 und Rz. 603). Hingegen befasste sich das Steuerrekursgericht nicht mit der Rüge des Pflichtigen, wonach die aktuelle Steuerpraxis im Fall des Lebensmodells "Alternierende Obhut mit Unterhaltszahlungen" den Unterhaltsempfänger doppelt entlaste, während der Unterhaltspflichtige keine Entlastung erhalte. Dies führe – wie in seinem Fall – zu einer Ungleichbehandlung: Diese Ungleichbehandlung halte der Rechtsgleichheit nicht stand. Das Steuerrekursgericht erwog hierzu lediglich, dass unter dem Blickwinkel des Gleichbehandlungsgrundsatzes getrennte Eltern mit Eltern in intakter Ehe zu vergleichen seien. Diese beiden Kategorien seien möglichst gleich zu behandeln. Beiden Kategorien sei die Kumulierung des Kinderabzugs und des Unterhaltsabzugs untersagt. Dies gelte auch bei gemeinsamer elterlicher Sorge sowie alternierender Obhut. Ferner könne aufgrund von Art. 190 BV offengelassen werden, ob ein rechtsungleiches Ergebnis vorliege, da das Gericht an Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG gebunden sei. Mit diesen Ausführungen vermag das Steuerrekursgericht den Begründungsanforderungen nicht zu genügen: Einerseits befasst es sich nur mit dem Verhältnis verheiratete Eltern/getrennte Eltern, nicht aber mit der allfälligen Ungleichbehandlung von Unterhaltsverpflichtetem/Unterhaltsempfänger. Andererseits handelt es sich bei Art. 190 BV gerade nicht um ein Überprüfungsgebot, sondern um ein Anwendungsgebot (BGE 137 I 23 E. 2.4.4; BGE 136 II 120 E. 3.5.1). Das Steuerrekursgericht wäre daher verpflichtet gewesen, auch auf die mögliche Ungleichbehandlung von Unterhaltsverpflichtetem und Unterhaltsempfänger einzugehen. In diesem Punkt hat es das rechtliche Gehör des Pflichtigen verletzt, wobei die Gehörsverletzung nicht besonders schwer wiegt. Vorliegend würde eine Rückweisung ohnehin zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen, weshalb eine solche unterbleiben kann. Denn wie gleich zu zeigen sein wird, hat der Pflichtige weder Anspruch auf den Kinderabzug noch auf den Versicherungsprämienabzug oder den Elterntarif. Indes ist der festgestellten Gehörsverletzung im Rahmen der Kostenverteilung angemessen Rechnung zu tragen (vgl. BGr, 30. März 2020, 1C_158/2019, E. 6; BGr, 15. Februar 2017, 1C_397/2016, E. 4.2).

E. 6

Für das Verfahren vor Verwaltungsgericht sei ihm eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'300.- zuzusprechen. Eventualiter beantragte er: 1. Es sei ihm der ganze

Kinderabzug für B zu gewähren. 2. Es sei ihm für jedes der beiden Kinder der hälftige Versicherungsprämienabzug zu gewähren. 3. Es sei ihm ein ganzer Versicherungsprämienabzug für B zu gewähren. 4. Das Urteil des Steuerrekursgerichts sei aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Mit Präsidialverfügung vom 31. Oktober 2023 vereinigte die Abteilungspräsidentin i.V. die Verfahren SB.2023.00107 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2018 und SB.2023.00108 betreffend direkte Bundessteuer 2018. Mit Präsidialverfügung vom 6. November 2023 wurde dem Pflichtigen, der weitestgehend eine Kopie der Rekurschrift als Beschwerdeschrift einreichte, eine einmalige, nicht erstreckbare Nachfrist von 10 Tagen angesetzt, um dem Verwaltungsgericht eine verbesserte Beschwerde einzureichen, ansonsten auf die Beschwerde nicht eingetreten würde. Am 14. November 2023 ging eine verbesserte Beschwerde ein. In Abweichung von der ersten Eingabe machte der Pflichtige neu eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.- geltend. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. Die vorliegenden Beschwerden SB.2023.00107 (Staats- und Gemeindesteuern 2018) und SB.2023.00108 (direkte Bundessteuer 2018) betreffen denselben Pflichtigen, den gleichen Sachverhalt und dieselbe Rechtslage, weshalb die Verfahren mit Präsidialverfügung vom 31. Oktober 2023 zu Recht vereinigt wurden. 2.

E. 6.1

Vorliegend wurde der Pflichtige verpflichtet, im Jahr 2018 für seine Kinder monatliche Unterhaltsbeiträge von Fr. 1'420.-, insgesamt Fr. 17'040.- im Jahr, zu leisten. Weiter bezieht er Familienzulagen von Fr. 400.- pro Monat (je Fr. 200.- pro Kind), welche er zur Hälfte an seine Ex-Partnerin weiterzuleiten hat. Gestützt auf § 31 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG kann er die effektiv geleisteten Unterhaltsbeiträge in Abzug bringen. Das kantonale Steueramt gewährte ihm einen Abzug von Fr. 20'704.-. Auf den Antrag auf Kürzung dieses Betrags auf Fr. 20'052.- ist mangels Rechtsschutzinteresses nicht einzutreten (vgl. dazu auch die entsprechenden Ausführungen des Steuerrekursgerichts in E. 4d des angefochtenen Entscheids). Aufgrund des Kongruenzprinzips hat die Empfängerin die erhaltenen Unterhaltsbeiträge als Einkommen zu versteuern (§ 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG). Dies wird vom Pflichtigen nicht bestritten. Das Leisten von Unterhaltsbeiträgen und der damit verbundene Steuerabzug hat die Verweigerung des Kinderabzugs sowohl im Hinblick auf die Staats- und Gemeindesteuern als auch im Hinblick auf die direkte Bundessteuer zur Folge. Dies gilt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung selbst dann, wenn – wie hier – die Kinder je zur Hälfte in alternierender Obhut stehen. Demzufolge ist dem Pflichtigen auch der Elterntarif und der Versicherungsabzug zu verweigern. Indessen sind die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zum Elterntarif bzw. Verheiratetentarif (E. 4c des angefochtenen Entscheids) mit Blick auf die Staats- und Gemeindesteuern zu korrigieren: Die Gewährung des Verheiratetentarifs/Elterntarifs setzt nicht grundsätzlich die Berechtigung zum hälftigen Kinderabzug voraus. Die Bestimmung von § 35 Abs. 2 bis StG ist nur bei nicht gemeinsam besteuerten Eltern, die mit Kindern unter gemeinsamer elterlicher Sorge zusammenleben und denen der Kinderabzug je zur Hälfte zusteht, weil keine Unterhaltsbeiträge fliessen, anwendbar. Vorliegend wäre § 35 Abs. 2 StG einschlägig gewesen, welcher auch für geschiedene und ledige Steuerpflichtige gilt, die mit Kindern im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. a StG zusammenleben. Lebt ein minderjähriges Kind regelmässig in beiden Haushalten seiner getrennt lebenden Eltern, steht der Elterntarif demjenigen Elternteil zu, der für das Kind den

Kinderabzug geltend machen kann (Richner et al., § 35 N. 36).

E. 6.2

Der Pflichtige stellt infrage, dass die Zahlung bzw. die Entgegennahme von Unterhaltsbeiträgen auch die Zuteilung des Kinderabzugs präjudiziere. Er bringt vor, in der Konstellation der alternierenden Obhut mit Unterhaltszahlungen halte die Annahme des Bundesgerichts, der Unterhaltsempfänger setze zusätzliche eigene Mittel für die Bedürfnisse der Kinder ein, nicht stand. Vorliegend verfüge die Kindsmutter über ein nicht betreuungsbedingtes Manko, weshalb sie keine eigenen Mittel für den Bedarf der Kinder aufbringen könne. Vielmehr würden sämtliche Kinderkosten bei der Kindsmutter nur über Unterhaltsbeiträge finanziert. Alle zusätzlichen Kosten (Hobby, Krankenkasse, Gesundheitskosten usw.) würden direkt und nicht mittels Unterhaltszahlungen via Mutter gedeckt. Bei dieser Argumentation verkennt der Pflichtige, dass Unterhaltszahlungen eine Verschiebung von Ressourcen bedeuten. Der Steuerpflichtige, der Kinderunterhaltszahlungen erhält, verwendet sie für den Unterhalt des Kindes anstelle eigener Ressourcen; der Kinderunterhalt wird diesen Ressourcen gleichgestellt, und er wird bei ihm besteuert. Steuerrechtlich gesehen sorgt damit dieser Steuerpflichtige ganz oder zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes und hat Anspruch auf den Kinderabzug (vgl. BGE 133 II 305 E. 6.5 = Pra 97 [2008] Nr. 39; BGr, 18. Oktober 2023, 9C_696/2022, E. 2.4.2). Dabei ist der Pflichtige, der davon auszugehen scheint, dass er die Hauptlasten des Kinderunterhalts trage, zusätzlich auf Folgendes hinzuweisen: Die Ex-Partnerin des Pflichtigen erzielte in der Steuerperiode 2018 ein monatliches Durchschnittseinkommen von Fr. ... (S. 19 und 39 des Urteils des Obergerichts vom 24. April 2019). Zusätzlich erhielt sie monatliche Unterhaltsbeiträge von total Fr. 1'620.- für die Kinder, was monatlichen Einkünften von Fr. ... entspricht bzw. jährlichen Einkünften von Fr. Der Pflichtige erzielte dagegen ein monatliches Einkommen von Fr. ... (exkl. Familienzulagen; siehe S. 22 und 39 des Urteils des Obergerichts) bzw. Fr... im Jahr; sein steuerbares Einkommen ist für die Steuerperiode 2018 gemäss Einspracheentscheid auf Fr. ... zu beziffern. Die Kindsmutter muss damit ihre eigenen Auslagen und jene der Kinder (zur Hälfte) mit einem Einkommen decken, das nicht einmal der Hälfte des Einkommens des Pflichtigen entspricht. Selbst wenn der Pflichtige noch zusätzlich für die ausserordentlichen Kinderkosten aufkommt, bestreitet die Kindsmutter (qua Ressourcenverschiebung) zur Hauptsache den Unterhalt der Kinder. Dass der Pflichtige im Verhältnis zu seiner Ex-Partnerin eine höhere Steuerlast trägt, entspricht daher gerade dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Das Gebot der vertikalen Steuergerechtigkeit verlangt, dass im Sinn der verhältnismässigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer zu zahlen hat als der wirtschaftlich Schwächere (BGE 141 II 338 E. 3.2 = Pra 105 [2016] Nr. 45; Richner et al., VB zu StG N. 70). Mit den Sozialabzügen und Steuertarifen wird bezweckt, die Steuerbelastung – in schematischer Weise – an die spezifische persönliche und wirtschaftliche Situation jeder Kategorie von Steuerpflichtigen anzupassen (vgl. BGE 141 II 338 E. 4.5 = Pra 105 [2016] Nr. 45; BGE 133 II 305 E. 5.1; BGr, 23. Juni 2022, 2C_533/2021, E. 6.4.1). Im Einklang mit diesem Zweck steht, dass der Kinderabzug der wirtschaftlich schlechter gestellten Ex-Partnerin des Pflichtigen, welche – wie hier aufgrund der Ressourcenverschiebung – zur Hauptsache für den Kinderunterhalt aufkommt, zugewiesen wird und diese vom günstigeren Steuertarif profitiert (vgl. dazu auch BGE 141 II 338 E. 6.1 und 6.3.1 = Pra 105 [2016] Nr. 45).

E. 6.3.1

Weiter bringt der Pflichtige vor, das kantonale Steueramt habe den Versicherungsprämienabzug einfachheitshalber auf den Unterhaltsabzug addiert. Dieses willkürliche Vorgehen sei vom kantonalen Steueramt im Einspracheentscheid (S. 4 Abs. 2) explizit ausgewiesen worden. Die Behauptung des Steuerrekursgerichts, bei der Differenz von Fr. 652.- könne es sich nicht um den Versicherungsabzug handeln, sei willkürlich.

E. 6.3.2

Das Steuerrekursgericht erwog, es könne nicht nachvollziehen, weshalb das kantonale Steueramt Unterhaltsbeiträge von Fr. 20'704.- statt den beantragten Fr. 20'052.- zum Abzug zugelassen habe. Entgegen der Meinung des Pflichtigen handle es sich bei der Differenz von Fr. 652.- nicht um den Versicherungsprämienabzug, da dieser gestrichen worden sei. Angesichts der Geringfügigkeit des Betrags, welcher ohnehin zugunsten des Pflichtigen ausfalle, könne auf weitere Abklärungen verzichtet werden.

E. 6.3.3

Die Ansicht des Pflichtigen, das kantonale Steueramt habe einen Teil des Versicherungsprämienabzugs unter dem Titel Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen, trifft nicht zu: Gemäss Einspracheentscheid S. 4 Abs. 2 korrigierte die Steuerkommissärin die Unterhaltsbeiträge geringfügig zugunsten des Steuerpflichtigen; überdies rechnete sie den vom Pflichtigen geltend gemachten halben Kinder- und Versicherungsprämienabzug auf. Aufrechnen bedeutet in diesem Zusammenhang, dass kein Kinder- und Versicherungsprämienabzug zugelassen und dieser komplett gestrichen wurde. Dies ergibt sich auch aus der dem Einschätzungsentscheid bzw. der Veranlagungsverfügung beiliegenden Berechnungsmitteilung.

E. 6.4

Der Pflichtige beanstandet weiter, dass nur der Unterhaltsempfänger den Versicherungsprämienabzug geltend machen könne, selbst wenn die Versicherungsprämien vom Unterhaltsverpflichteten direkt beglichen würden. Der Unterhaltsverpflichtete könne dagegen keinen Abzug machen. Gemäss Urteil des Obergerichts vom 24. April 2019 (S. 34) wurde beim Barbedarf der Kinder ein Betrag von Fr. 116.- pro Monat/Kind beim Vater für die Krankenkasse eingerechnet. Der aufseiten der Mutter angerechnete Barunterhalt für die Kinder enthält keinen Betrag für die Krankenkasse. Somit enthält der vom Vater an die Kindsmutter ab 1. Januar 2018 geleisteten Unterhaltsbeiträge von Fr. 810.- pro Monat und Kind keinen Betrag für die Krankenkasse. Insoweit kommt es auch nicht zu einer Ressourcenverschiebung, wenn der Pflichtige die vollen Krankenkassenprämien direkt an den Versicherer leistet: Hier findet eben gerade keine Verschiebung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vom Pflichtigen zur Ex-Partnerin statt. Da ihr keine Leistung zufließt, kommt das Korrespondenzprinzip nicht zum Tragen. Die vom Pflichtigen bezahlten Versicherungsprämien stellen daher steuerlich nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar (siehe dazu § 33 lit. a StG bzw. Art. 34 lit. a DBG). Der Versicherungsprämienabzug, der mit dem Kinderabzug verknüpft ist, steht daher der Kindsmutter zu. Nach dem Gesagten sind die Beschwerden des Pflichtigen abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei dieser Sachlage besteht auch kein Raum für die eventualiter beantragte Rückweisung an die Vorinstanz.

E. 7.1

Ausgangsgemäss wären die Verfahrenskosten grundsätzlich vollumfänglich dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Nach dem Verursacherprinzip rechtfertigt es sich jedoch, zumindest ein Teil der Kosten des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ausnahmsweise auch dem Steuerrekursgericht aufzuerlegen (vgl. BGr, 30. März 2020, 1C_158/2019, E. 6; VGr, 21. Dezember 2022, SB.2022.00107, E. 6.1 [nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]; Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., Zürich etc. 2014, § 13 N. 59 mit Hinweisen). Nach dem Gesagten rechtfertigt es sich, die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu 1/10 dem Steuerrekursgericht und zu 9/10 dem Beschwerdeführer aufzuerlegen.

E. 7.2

Eine Umtriebsentschädigung ist dem materiell unterliegenden Pflichtigen dagegen nicht zuzusprechen, da nicht ersichtlich ist, dass ihm ein besonderer Aufwand entstanden wäre (vgl. § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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