



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 1. Juni 2021
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____
Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, 6300 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantonssteuer 2018 / direkte Bundessteuer 2018
(Anrechnung Unterhaltsbeiträge / Sozialabzüge)

A 2020 4

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. _____ (fortan: Ehegattin) und A. _____ seit dem 4. Oktober 2018 getrennt leben. Die gemeinsamen Kinder, C. _____ (Jahrgang 2016) und D. _____ (Jahrgang 2017) wurden unter die gemeinsame elterliche Sorge und die alternierende Obhut beider Eltern gestellt (StV-act. 5).

In seiner Steuererklärung 2018 machte A. _____ unter dem Code 210 Unterhaltsbeiträge an die von ihm getrennt lebende Ehegattin von Fr. 20'000.– für den Zeitraum nach der Trennung (Oktober bis Dezember 2018) geltend. Für seine zwei minderjährigen Kinder machte er bei der Kantonssteuer zwei Kinderabzüge von je Fr. 12'000.–, zwei Kindereigenbetreuungsabzüge von je Fr. 6'000.– sowie für sich selbst den (grossen) persönlichen Abzug für Eheleute von Fr. 14'200.– geltend. Bei der direkten Bundessteuer zog er zwei halbe Kinderabzüge von je Fr. 3'250.– ab. Zusätzlich wurden Abzüge für Versicherungsprämien von Fr. 1'100.– je Kind bei der Kantonssteuer und von Fr. 350.– je Kind bei der direkten Bundessteuer beantragt (StV-act. 1; VG-act. 5 S. 2).

Anlässlich der Rückfrage der Steuerverwaltung des Kantons Zug nach Belegen für die deklarierten Unterhaltszahlungen von Oktober bis Dezember 2018, machte A. _____ mit E-Mail vom 7. Juni 2019 – in Ergänzung zu den in der Steuererklärung angegebenen Abzügen – geltend, er habe Anspruch auf Abzug der gesamten Unterhaltsbeiträge im Jahr 2018 an seine Ehegattin und seine zwei Kinder, insbesondere auch der von ihm im Zeitraum von Januar bis September 2018 getragenen Kosten im Betrag von mindestens Fr. 40'000.– (StV-act. 6).

In der Veranlagungsverfügung vom 4. Juli 2019 verweigerte die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Kinderabzüge einschliesslich der Eigenbetreuungsabzüge und der Zusätze für Versicherungsprämien, gewährte bei der Kantonssteuer den Sozialabzug lediglich auf der Basis für eine alleinstehende Person und kürzte den Mietzinsabzug (StV-act. 2).

Dagegen erhob A. _____ am 11. Juli 2019 Einsprache und beantragte, es seien die Kinderabzüge gemäss gültiger Praxis bei alternierender Obhut hälftig zu gewähren sowie zusätzliche Unterhaltszahlungen für die Periode Januar bis September 2018 von rund Fr. 30'000.– zum Abzug zuzulassen und die Veranlagung entsprechend zu korrigieren; im Fall einer Abweisung der Einsprache sei ausführlich zu begründen, warum das Präjudiz

des Bundesgerichts 2C_502/2015 keine Anwendung finde; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der verfügenden Stelle (StV-act. 3).

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug wies die Einsprache mit Entscheid vom 6. März 2020 ab (StV-act. 4).

B. Gegen den Entscheid der Steuerverwaltung des Kantons Zug erhob A. _____ (fortan: Rekurrent) am 20. März 2020 Rekurs und beantragte vorab, ihm sei die unentgeltliche Rechtspflege zu gewähren und für ihn sei ein unentgeltlicher Rechtsvertreter für Steuersachen zu bestellen. Ferner seien nicht nur die offensichtlichen Unterhaltszahlungen in der Höhe von Fr. 20'000.– für die Periode Oktober bis Dezember 2018 anzurechnen, sondern ebenfalls die indirekten Unterhaltsbeiträge in Höhe von rund Fr. 30'000.– für die Periode Januar bis und mit September 2018. Weiter beantragte er, die Steuerverwaltung sei zu verpflichten, ihm die zu viel bezahlten Steuern zurückzuerstatten; in Abweisung der Beschwerde sei auf Gerichtskosten zu verzichten resp. in Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil in anonymisierter Form öffentlich in die Gerichts- und Verwaltungspraxis des Kantons Zug (GVP) aufzunehmen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin (VG-act. 1).

C. Mit Verfügung vom 1. April 2020 wurde das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gutgeheissen und dasjenige um unentgeltliche Rechtsverbeiständung abgewiesen. Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

D. Mit Vernehmlassung vom 21. April 2020 beantragte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (fortan: Rekursgegnerin) die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei, unter Kostenfolge zulasten des Rekurrenten (VG-act. 5).

E. Mit Replik vom 4. Juni 2020 beantragte der Rekurrent, die Rekursgegnerin sei zur Edition einer anonymisierten Liste mit Steuerpflichtigen für die Jahre 2016 bis 2019 zu verpflichten, welche als Alleinverdiener für den Unterhalt einer zusätzlichen erwachsenen Person sowie zwei Kleinkindern im Alter von null bis acht Jahren bei einem Jahreseinkommen von Fr. 80'000.– bis Fr. 120'000.– aufkämen. Ferner sei die Rekursgegnerin zur Edition einer anonymisierten Liste mit steuerpflichtigen Personen für die Jahre 2016 bis 2019 zu verpflichten, welche alleinstehend seien und keine Unterhaltspflichten hätten und ein Jahreseinkommen von Fr. 80'000.– bis Fr. 120'000.–

erwirtschafteten. Aus diesen Listen sollten die Steuerlast sowie die Vergleichsparameter zum Rekurrenten hervorgehen (VG-act. 7 S. 2).

F. In ihrer Duplik vom 18. Juni 2020 beantragte die Rekursgegnerin, den mit der Replik erhobenen prozessualen Anträgen sei nicht stattzugeben. Im Übrigen hielt sie an ihren Anträgen fest und verwies für die Begründung auf den Einspracheentscheid und die Vernehmlassung (VG-act. 9).

G. Mit Schreiben vom 24. Juni 2020 zog der Rekurrent den prozessualen Antrag 2 in seiner Replik vom 4. Juni 2020 zurück und hielt an Antrag 1 derselben Eingabe ausdrücklich fest (VG-act. 11).

H. Auf die Begründung der Eingaben ist – soweit für die Entscheidungsfindung erforderlich – in den Erwägungen einzugehen.

I. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht schriftlich Rekurs erheben. Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer kann die steuerpflichtige Person ebenfalls innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Auch hier ist gemäss § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegesetz, VRG; BGS 162.1) das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Das ergriffene Rechtsmittel betrifft vorliegend die Veranlagung für die kantonale und kommunale Einkommens- und Vermögenssteuer sowie jene für die

direkte Bundessteuer. Aus diesem Grund gilt das Rechtsmittel sowohl als Rekurs wie auch als Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung. Der einfacheren Lesbarkeit halber ist nachfolgend vom Rekurs resp. dem Rekurrent und der Rekursgegnerin die Rede, womit aber stets beide Rechtsmittel bzw. Parteieigenschaften gemeint sind.

Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 6. März 2020 wurde am 20. März 2020 der Schweizerischen Post übergeben (VG-act. 1) und ist damit rechtzeitig. Er entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

1.2 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 Abs. 1 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 Abs. 1 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 Abs. 1 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. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene 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. Es kann insbesondere alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern (§ 137 Abs. 2 StG, Art. 143 Abs. 1 DBG, vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 143 N 1 [zit. Richner et al., Handkommentar DBG]).

1.3 Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund

objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt gemäss der sogenannten Normentheorie (BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2), dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1).

2. Anfechtungsgegenstand des vorliegenden Rekurses bildet der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 6. März 2020. Streitgegenstand ist, ob die Steuerverwaltung dem Rekurrenten die deklarierten Abzüge für geleistete Unterhaltszahlungen für den Zeitraum Januar bis September resp. anfangs Oktober 2018 sowie die Sozialabzüge (Kinderabzug, persönlicher Abzug, Kindereigenbetreuungsabzug) zu Recht verweigert und ihn als alleinstehende Person veranlagt hat. Gestützt auf das Eheschutzurteil vom 19. Februar 2019 gilt es für das Gericht als erwiesen, dass der Rekurrent seit dem 4. Oktober 2018 und somit insbesondere am 31. Dezember 2018, dem für die vorliegend strittige Steuerforderung in vieler Hinsicht massgebenden Stichtag, von seiner Ehegattin getrennt lebte (vgl. StV-act. 5). Folgerichtig wurden der Rekurrent und seine Ehegattin in der Steuerperiode 2018 getrennt besteuert, was zwischen den Parteien dieses Verfahrens unbestritten ist (vgl. StV-act. 1; § 8 Abs. 1 StG bzw. Art. 9 Abs. 1 DBG *e contrario*). Ebenfalls unbestritten ist die Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge nach der ehelichen Trennung vom 4. Oktober bis 31. Dezember 2018 sowie die Kürzung des Mietzinsabzugs.

3. Der Rekurrent rügt in erster Linie eine falsche Rechtsanwendung des StG, des DBG und des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG; SR 642.14) in Bezug auf die steuerliche Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge einschliesslich der Krankenkassenprämien, auf die Gewährung der Sozialabzüge (Kinderabzug, persönlicher Abzug, Kindereigenbetreuungsabzug) sowie auf den anwendbaren Steuertarif.

4. Zunächst ist zu prüfen, ob der Rekurrent die Unterhaltskosten an seine Ehegattin für sie und die gemeinsamen zwei Kinder von Januar bis September resp. anfangs

Oktober 2018 – einerseits direkt in Form von Geldzahlungen, andererseits indirekt durch Leistung der Krankenkassenprämien – in Abzug bringen darf.

4.1 Der Rekurrent vertritt in seiner Einsprache vom 11. Juli 2019 (StV-act. 3) den Standpunkt, er sei aktenkundig und unbestreitbar für sämtliche Auslagen der Familie im Jahr 2018 direkt oder indirekt aufgekommen. Gemäss § 30 lit. c StG würden die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehepartner sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten von den Einkünften abgezogen. Da die Eltern per Stichtag 31. Dezember 2018 als getrennt gälten, seien somit sämtliche direkten und indirekten Unterhaltszahlungen vom Einkommen abzuziehen. Entsprechend müsse die Abgrenzung von Unterhaltsbeiträgen zu anderen familienrechtlichen Unterhalts- und Unterstützungspflichten geklärt werden. Der Unterhalt sei in Art. 163 Abs. 2 ZGB definiert und bestehe grundsätzlich aus einem finanziellen Anteil, der Betreuung der Kinder sowie der Besorgung des Haushaltes, wobei die Aufteilung der Familie überlassen sei. Es sei notorisch, dass es steuertechnisch immer um Geldleistungen gehe. Somit müsse der Betreuungsunterhalt und der Barunterhalt im Sinne von § 30 lit. c StG abzugsfähig sein, und der Naturalunterhalt als "andere" Unterhaltspflichten im Sinne von § 30 lit. c StG klassifiziert werden. Die Steuerverwaltung habe den Betreuungsunterhalt für die Periode Januar bis September 2018 zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassen. Daraus, dass die persönlichen Verhältnisse am Ende der Steuerperiode für die ganze Steuerperiode massgebend seien, lasse sich korrekterweise ableiten, dass die Trennung rückwirkend auf den 1. Januar 2018 "simuliert" werden müsse. Der Betreuungsunterhalt betrage mindestens Fr. 2'950.– pro Monat (bestehend aus Fr. 400.– Grundbedarf je Kind, Fr. 1'200.– Grundbedarf Ehegattin, Fr. 100.– Krankenkasse je Kind, Fr. 400.– Krankenkasse Ehegattin, Fr. 100.– [ermessensweise] Fahrzeug Ehegattin, Fr. 250.– [ermessensweise] weitere Kosten wie Internet/Telefon, Versicherung etc.), mithin total mindestens Fr. 26'550.– für die Periode Januar bis September 2018.

Eventualiter – soweit der Betreuungsunterhalt von Januar bis September 2018 nicht abzugsfähig sei – müsse er mindestens die Krankenkassenprämien für die Periode Januar bis Oktober in Abzug bringen können. Da die Ehegattin kein Einkommen erzielt habe, bestehe eine ungerechtfertigte und damit willkürliche Doppelbelastung seinerseits, wenn er für die Perioden die Prämien indirekt bezahlt habe, aber nicht in Abzug bringen könne.

Somit seien mindestens Fr. 5'400.– bei den Prämien zusätzlich in Abzug zu bringen. Der Geldfluss müsse buchhalterisch betrachtet werden. Den im Jahr 2018 erhaltenen Lohn müsse er als Einkommen versteuern, davon dürfe er jedoch Auslagen in Abzug bringen, die ein anderer wiederum als Einkommen versteuern müsse (Doppelbesteuerungsverbot). Die Ehegattin habe die Grundbeträge und die Krankenkasse als virtuelles Einkommen auf das gemeinsame Konto zur Verfügung erhalten. Die Ehegattin müsse somit dieses Einkommen versteuern und dürfe dafür die Krankenkassenprämien in Abzug bringen.

Auf weitere Ausführungen des Rekurrenten in der Beschwerde und der Replik ist nachfolgend im Rahmen der rechtlichen Erwägungen einzugehen.

4.2 Den Ausführungen des Rekurrenten entgegnet die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid im Wesentlichen wie folgt: Angesichts der Familienbesteuerung seien Aufwendungen für den Unterhalt von Familienangehörigen grundsätzlich nicht abzugsfähig. Damit diese trotzdem abgezogen werden könnten, müsse die Familiengemeinschaft aufgelöst sein. Die Ehe der Steuerpflichtigen sei jedoch erst seit dem 4. Oktober 2018 getrennt gewesen. Folglich könnten auch nur Leistungen ab dem Zeitpunkt der Trennung zum Abzug zugelassen werden. Aus dem Umstand, dass die Ehe per Stichtag 31. Dezember 2018 getrennt gewesen sei, folge gerade nicht, dass für die ganze Steuerperiode 2018 Unterhaltsbeiträge in Abzug gebracht werden könnten. Vielmehr seien die Voraussetzungen für einen Abzug erst mit der Trennung bzw. Auflösung der Familiengemeinschaft gegeben. Aus dem per 1. Januar 2017 eingeführten Betreuungsunterhalt könne der Steuerpflichtige nichts zu seinen Gunsten ableiten. Selbstverständlich sei derjenige Beitrag, den eine steuerpflichtige Person dem betreuenden Elternteil als Betreuungsunterhalt bezahle, bei getrennter Besteuerung beider Elternteile wie der übrige bezahlte Unterhalt unter die abzugsfähigen Unterhaltsbeiträge zu subsumieren (Rk-act. 1 S. 2 f.).

Die indirekte Übernahme der Krankenkassenprämien für die Kindsmutter und die zwei Kinder (von Oktober bis Dezember 2018) sei sodann nicht nachgewiesen. Da der Kindsmutter monatlich ein Betrag von Fr. 5'000.– zur Verfügung gestanden habe, wäre sie durchaus in der Lage gewesen, die monatlichen Krankenkassenprämien aus diesem Betrag zu bezahlen (Rk-act. 1 S. 3 f.).

In der Vernehmlassung ergänzt die Steuerverwaltung, gemäss Art. 276 Abs. 1 ZGB werde der Unterhalt durch Pflege, Erziehung und Geldzahlungen geleistet, wobei die Eltern

gemeinsam, ein jeder Elternteil nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt des Kindes sorgen würden und insbesondere die Kosten von Betreuung, Erziehung, Ausbildung und Kinderschutzmassnahmen trügen. Erst bei der Auflösung des gemeinsamen Haushalts oder wenn nie ein gemeinsamer Haushalt bestanden habe, stelle sich die Frage nach der konkreten Bemessung des Unterhalts des Kindes und nach dessen Aufteilung auf die beiden Elternteile. Daraus sei zu schliessen, dass für den Zeitraum des Zusammenlebens kein Anspruch auf Geldzahlungen für den Kindesunterhalt bestehe und damit auch nicht steuerlich berücksichtigt werden könne resp. müsse (VG-act. 5 S. 3).

4.3 Gemäss § 24 StG werden zur Ermittlung des steuerpflichtigen Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abgezogen. Zu den allgemeinen Abzügen, die das Steuergesetz unabhängig von der Einkommenshöhe gewährt, gehören gemäss § 30 lit. c StG namentlich die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrenntlebenden Eheteil sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten. Artikel 33 Abs. 1 lit. c DBG enthält eine wörtlich nahezu identische Regelung. Angesichts der Familienbesteuerung sind Aufwendungen für den Unterhalt von Familienangehörigen grundsätzlich nicht abzugsfähig (§ 32 lit. a StG; Art. 34 lit. a DBG). Damit Unterhaltsbeiträge trotzdem abgezogen werden können, muss die Familiengemeinschaft aufgelöst sein (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 33 N 49).

Damit wird das so genannte Korrespondenzprinzip verwirklicht: Da der Empfänger der Unterhaltsbeiträge diese als Einkommen zu versteuern hat (§ 22 lit. f StG; Art. 23 lit. f DBG), kann sie der Leistende abziehen. Der beim Leistenden zum Abzug zugelassene Betrag muss dabei mit demjenigen übereinstimmen, der beim Leistungsempfänger als Einkommen erfasst wird (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 33 N 53). Während also Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen innerhalb der bestehenden Familie (angesichts des Grundsatzes der Familienbesteuerung) steuerlich unbeachtlich sind, werden Leistungen nach Auflösung der Wirtschaftseinheit "Familie" entsprechend dem Zuflussprinzip besteuert (vgl. Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 23 N 58). Paragraph 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG kommen demnach nur bei Unterhaltsbeiträgen innerhalb der aufgelösten (bzw. betreffend den Kindesunterhalt nie entstandenen) Familiengemeinschaft zur Anwendung (vgl. Richner et al., Handkommentar

DBG, Art. 33 N 54). Diejenigen Unterhaltsbeiträge, die eine bestehende Familiengemeinschaft voraussetzen und folglich für die Zeit vor einer Scheidung oder Trennung geleistet werden, bleiben dagegen unberücksichtigt (vgl. Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 33 N 53 mit Hinweisen). Sie fallen unter die in § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG erwähnten nicht abzugsfähigen "Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten". Hintergrund dieser Regelung ist abermals das Korrespondenzprinzip. Denn anders als die vom steuerbaren Einkommen abziehbaren Unterhaltsbeiträge innerhalb der aufgelösten (oder nie entstandenen) Familiengemeinschaft werden alle anderen Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen auch nicht zum steuerbaren Einkommen dazugerechnet (§ 23 lit. g StG; Art. 24 lit. e DBG). Es ist die zwangsläufige Folge der geltenden Familienbesteuerung, dass Leistungsströme zur Bestreitung des Lebensunterhalts innerhalb der Familie einkommenssteuerlich irrelevant sind (vgl. Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1–48 DBG, 2. Aufl. 2019, Art. 23 N 50 ff. mit Hinweisen).

In diesem Zusammenhang hielt auch das Bundesgericht fest, dass ein Steuerpflichtiger, der erst seit 1. Oktober 2010 von seiner Familie getrennt lebte, Aufwendungen für den Unterhalt von ihm und seiner Familie von Januar bis September 2010 nicht von den Einkünften abziehen könne, zumal jene Lebenshaltungskosten darstellten, die gemäss ausdrücklicher Vorschrift in Art. 34 lit. a DBG nicht abzugsfähig seien (BGer 2C_1145/2013 vom 20. September 2014 E. 3.2). Solche Lebenshaltungskosten sind Kosten, die primär und überwiegend durch die private Lebenshaltung bedingt sind, namentlich Kosten für die Verpflegung und Bekleidung, die Unterkunft, die Erziehungskosten, Kosten für Kultur, Freizeit, Vergnügen und Reisen (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 34 N 3 ff.).

4.4 Aus den Akten ergibt sich, dass der Rekurrent im Zeitraum vom 1. Januar bis 3. Oktober 2018 gesamthaft einen Betrag von Fr. 40'000.– von seinem Privatkonto auf ein gemeinsames Konto lautend auf beide Eheleute transferierte. Vom 4. Oktober bis 31. Dezember 2018 überwies er zudem von seinem Privatkonto zugunsten eines auf seine Ehegattin lautenden Kontos insgesamt Fr. 17'580.– zwecks Barunterhalt (vgl. Rk-act. 6), wobei in den jüngeren zwei Zahlungen jeweils ein Rückforderungsvorbehalt angebracht wurde ("Unterhalt, al[lfällige Überschüsse werden zurückgefordert" [Mitteilung Zahlung vom 29. November 2018]; "Vorläufiger Unterhalt, al[lfällige Über- und Unterbeträge werden gegenverrechnet" [Mitteilung der Zahlung vom 18. Dezember 2018]). Konkret

tätigte er am 4. Oktober 2018 eine Zahlung von Fr. 3'280.–, am 31. Oktober 2018 von Fr. 4'300.–, am 29. November 2018 von Fr. 5'000.– und am 18. Dezember 2018 eine Zahlung von Fr. 5'000.–; ferner bezahlte er eigenen Aussagen gemäss (ohne Beleg) zwei Kindersitze im Betrag von Fr. 700.– sowie die Mietkautionszahlung seiner ehemaligen Ehegattin von Fr. 1'720.– und verrechnete diese Zahlungen mit dem vorläufig vereinbarten Unterhaltsbeitrag (StV-act. 6).

Dem Eheschutzentscheid vom 19. Februar 2019 lässt sich sodann entnehmen, dass der Rekurrent für die Zeit vom 1. März 2019 bis zum 31. Juli 2019 zu monatlichen Unterhaltszahlungen von Fr. 4'200.– zuzüglich Familienzulagen verpflichtet wurde, bestehend aus Fr. 500.– zuzüglich Familienzulagen von derzeit Fr. 200.– je Kind als Barunterhalt, Fr. 2'950.– Betreuungsunterhalt sowie für die getrenntlebende Ehegattin Fr. 250.– (StV-act. 5 Ziff. 2.5). Für die Periode von Oktober 2018 bis Februar 2019 ist weder eine richterliche Anordnung noch eine schriftliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten betreffend die Höhe der Unterhaltsbeiträge bekannt. Aus den Akten ergibt sich sodann nicht, ob die in zwei Überweisungen vorbehaltene Verrechnung "zu viel" bezahlter Unterhaltsbeiträge letztlich vorgenommen wurde. Es ist indessen nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz mangels anderer Hinweise auf die tatsächlich bezahlten Unterhaltszahlungen abstellte und zu Gunsten des Rekurrenten zusätzlich annahm, die Zahlungen für die beiden Kindersitze sowie der Mietzinskaution seien durch ihn erfolgt, obwohl hierfür Belege fehlten.

Alsdann betreute der Rekurrent seine zwei Kinder gemäss Eheschutzentscheid jeweils von Montag, 19:00 Uhr bis Mittwoch, 14:00 Uhr bzw. nach dem Mittagessen, sowie in ungeraden Wochen zusätzlich von Samstag, 9:00 Uhr bis Sonntag, 19:00 Uhr. Zu den übrigen Zeiten wurden die Kinder von der Mutter betreut. Der Rekurrent verpflichtete sich, die Betreuung zu diesen Zeiten persönlich zu übernehmen (StV-act. 5 Ziff. 2.2).

4.5 Der Rekurrent anerkennt grundsätzlich, dass die indirekten Zahlungen von Januar bis September bis zur ehelichen Trennung am 4. Oktober 2018 (vgl. hiavor E. 2) dem laufenden Unterhalt der Familie resp. der Deckung des familienrechtlichen Grundbedarfs einschliesslich Versicherungen dienten (vgl. StV-act. 3 S. 6). Bezeichnenderweise wurden diese Unterhaltszahlungen bis anfangs Oktober 2018 auch nicht dem Konto der Ehegattin, sondern einem auf beide Ehegatten lautenden Konto – gemäss Aussagen des Rekurrenten dem gemeinsamen Haushaltskonto – gutgeschrieben (vgl. StV-act. 6 S. 10). Wie unter E. 4.3 ausgeführt, stellen Aufwendungen für den Unterhalt von

Familienangehörigen, die vor der Trennung geleistet wurden, keine abzugsfähigen Aufwendungen, sondern vielmehr Lebenshaltungskosten dar, die gemäss ausdrücklicher Gesetzesbestimmung in § 32 lit. a StG bzw. Art. 34 lit. a DBG nicht abzugsfähig sind. Erst infolge Auflösung der Familiengemeinschaft sind solche Kosten als Unterhaltsbeiträge ziffernmässig auszuscheiden und können gestützt auf das Korrespondenzprinzip in dem Betrag vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, der bei der unterhaltsberechtigten Person als Einkommen versteuert wird. Soweit der Rekurrent also fordert, infolge des im Steuerrecht geltenden Stichtagsprinzips seien die Unterhaltsbeiträge rückwirkend per 1. Januar 2018 zu gewähren, verkennt er einerseits, dass für die Abzugsfähigkeit von Unterhaltszahlungen nicht das Stichtagsprinzip, sondern vielmehr das Korrespondenzprinzip massgebend ist. Andererseits findet Letzteres erst nach Auflösung der ehelichen Gemeinschaft bzw. der Wirtschaftseinheit "Familie", d.h. hier ab dem 4. Oktober 2018, Anwendung.

4.6 Der Rekurrent bringt im Einzelnen vor, dass nebst dem bisher üblichen Barunterhalt neu (seit 1. Januar 2017) auch der Betreuungsunterhalt als Unterhaltspflicht im Sinne von § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG abzugsfähig sein müsse.

4.6.1 Die Betreuung des Kindes umfasst nicht nur die eigentliche Leistung in natura, sondern auch die durch die Betreuung entstehenden finanziellen Auswirkungen. Demgemäss werden mit dem Betreuungsunterhalt neu seit 1. Januar 2017 die (indirekten) Kosten abgegolten, welche einem Elternteil dadurch entstehen, dass er aufgrund einer persönlichen Betreuung des Kindes davon abgehalten wird, durch Arbeitserwerb für seinen Lebensunterhalt aufzukommen. Die neue Regelung bezweckt insbesondere die rechtliche Ungleichbehandlung von Kindern unverheirateter Eltern gegenüber Kindern verheirateter Eltern zu beseitigen (vgl. Botschaft vom 29. November 2013 zu einer Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Kindesunterhalt], BBl 2014 551 f.). Der Betreuungsunterhalt soll die Lebenshaltungskosten der betreuenden Person decken, soweit diese aufgrund der ihr während der normalen Arbeitszeit obliegenden Kinderbetreuungspflichten nicht selbst ein genügendes Einkommen verdienen kann (vgl. BGer 5A_454/2017 vom 17. Mai 2018 E. 7.1.2.1, in: Die Praxis 2018 Nr. 104 S. 953). Der Anspruch auf Betreuungsunterhalt steht dem Kind und nicht etwa dem betreuenden Elternteil zu (vgl. Art. 285 Abs. 2 i.V.m. 289 Abs. 1 ZGB). Betreuungsunterhalt bildet demnach Bestandteil des Kindesunterhalts, weshalb für die Besteuerung und die Abzugsfähigkeit die für den Kindesunterhalt massgebenden Bestimmungen Anwendung finden (so auch Lukas Habermacher, in: Newsletter Steuern Luzern, Steuer+Praxis

16/2018 S. 2). Die Abzugsfähigkeit des Betreuungsunterhalts für den Zeitraum ab ehelicher Trennung wird von der Rekursgegnerin denn auch ohne weiteres anerkannt (Rk-act. 1 S. 3).

4.6.2 Strittig ist hingegen, ob Aufwendungen für die Betreuung der gemeinsamen Kinder während dem ehelichen Zusammenleben des Rekurrenten und seiner Ehegattin als Betreuungsunterhalt abzugsfähig sind.

Während der Ehe tragen die Eltern die Kosten des Unterhalts nach den Bestimmungen des Eherechts (Art. 278 Abs. 1 ZGB). Nach Art. 163 ZGB sorgen die Ehegatten gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften für den gebührenden Unterhalt der Familie (Abs. 1). Sie verständigen sich über den Beitrag, den jeder von ihnen leistet, namentlich durch Geldzahlungen, Besorgen des Haushaltes oder Betreuen der Kinder (Abs. 2). Erst bei der Auflösung des gemeinsamen Haushaltes oder wenn nie ein gemeinsamer Haushalt bestanden hat, stellt sich die Frage nach der konkreten Bemessung des Unterhalts des Kindes und nach dessen Aufteilung auf die beiden Elternteile (BBI 2014 538). Daraus folgt, dass die Aufwendungen für die Kinderbetreuung erst infolge Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes resp. ehelicher Trennung ausgewiesen werden; davor stellen diese Unterhaltsleistungen im Sinne von Art. 163 ZGB und somit Lebenshaltungskosten dar, die gemäss § 32 lit. a StG bzw. Art. 34 lit. a DBG nicht abziehbar sind. Der Rekurrent macht Betreuungsunterhalt, bestehend aus einem Grundbedarf je Kind und Ehegattin, Krankenkasse, Fahrzeug und weitere Kosten wie Internet/Telefon, Versicherung etc., geltend. Diese Aufwendungen stellen nach dem Gesagten Lebensunterhaltskosten dar. Dies ergibt sich im Übrigen auch bereits daraus, dass der Betreuungsunterhalt Kindesunterhalt darstellt (vgl. hiervor E. 4.6.1) und demgemäss den Voraussetzungen gemäss § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG unterliegt. Die steuerliche Abzugsfähigkeit des Betreuungsunterhalts bedingt, dass er an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrenntlebenden Eheteil oder an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder geleistet wird. Leistungen während der ehelichen Gemeinschaft, insbesondere auch die Pflege und Betreuung der Kinder, bleiben hingegen steuerrechtlich unbeachtlich. Die gesetzliche Novelle des Betreuungsunterhalts ändert an der steuerlichen (Nicht-)Abzugsfähigkeit der Lebenshaltungskosten während der ehelichen Gemeinschaft nichts. Insbesondere kann dadurch auch nicht auf Umwegen abzugsfähiger Betreuungsunterhalt während des Zusammenlebens begründet werden. Die Argumentation des Rekurrenten gibt folglich keinen Anlass, das Präjudiz des Bundesgerichts 2C_1145/2013 zu überprüfen bzw. von

diesem abzuweichen (VG-act. 7 S. 5). Entgegen der Ansicht des Rekurrenten (vgl. VG-act. 1 S. 6) bezieht sich die durch die Revision angestrebte Gleichstellung von unverheirateten und verheirateten Eltern lediglich auf den zivilrechtlichen Anspruch auf Unterhaltszahlungen. Eine generelle Gleichbehandlung verheirateter und unverheirateter Eltern in steuerlicher Hinsicht lässt sich daraus jedenfalls nicht ableiten.

4.7 Der Rekurrent legt § 30 lit. c StG – der im Übrigen nahezu identisch ist mit Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG – grammatikalisch aus und gelangt zum Schluss, es seien *zusätzlich* zu den Unterhaltsbeiträgen an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Eheteil auch Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder abziehbar (VG-act. 1 S. 8). Im betreffenden Paragraphen werden zwei Konstellationen behandelt: Zuerst geht es um die steuerliche Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge "an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Elternteil", in der zweiten um die Abzüge der Unterhaltsbeiträge "an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder". Der Rekurrent gelangt über die wörtliche Auslegung offenbar zum Schluss, dass die zweite Konstellation auch auf Fälle einer intakten Familiengemeinschaft anwendbar sein müsse. Diese Sichtweise entspricht jedoch nicht dem Sinn und Zweck der Regelung und ist abzulehnen. Würde man ihr folgen, könnten alle mit ihren Kindern zusammenlebenden Eltern, denen das elterliche Sorgerecht dann ja gemeinsam zusteht (vgl. Art. 296 Abs. 2 ZGB), beliebig gewisse von einem Elternteil getätigte Ausgaben für die Kinder als Kindesunterhalt an den anderen Partner bezeichnen und zum Steuerabzug bringen. Die Bestimmung wäre bei dieser Interpretation somit ihres Gehalts völlig entleert. Der Rekurrent übersieht bei seiner Interpretation, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit für beide in § 30 lit. c StG (bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG) genannten Konstellationen voraussetzt, dass die Unterhaltsbeiträge innerhalb der aufgelösten bzw. nie entstandenen Familiengemeinschaft geleistet worden sein müssen (vgl. Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 33 N 54).

4.8 Nichts ableiten lässt sich auch aus der vom Rekurrenten zitierten Rechtsprechung. Das Urteil VGer ZH SB.2018.00112 vom 5. Dezember 2018 betraf Unterhaltsleistungen an eine Tochter, die während des ganzen Jahres bei der in Thailand lebenden Mutter wohnhaft war. Die Zahlungen wurden somit infolge aufgelöster Familiengemeinschaft während der ganzen Steuerperiode geleistet (VGer ZH SB.2018.00112 E. 2.2). Im Weiteren ist mit der Rekursgegnerin darauf hinzuweisen, dass sich auch das Urteil BGer 2C_502/2015 vom 29. Februar 2016 nicht auf den vorliegenden Fall anwenden lässt.

Im vom Bundesgericht zu beurteilenden Sachverhalt verfügten die Ehegatten bereits zu Beginn der Steuerperiode unbestrittenermassen über eigene Haushalte und hatten die eheliche Gemeinschaft dauerhaft aufgegeben. Gemäss der Feststellung im hier einschlägigen Eheschutzurteil vom 19. Februar 2019 leben die Eheleute hingegen erst seit dem 4. Oktober 2018 tatsächlich getrennt, womit Unterhaltsbeiträge – im Einklang mit BGer 2C_502/2015 vom 29. Februar 2016 – (erst) ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Auflösung der ehelichen Gemeinschaft steuerlich berücksichtigt werden können.

4.9 Zu den Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie innerhalb der bestehenden Familiengemeinschaft, die nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können (E. 4.5), zählen zweifelsohne auch die bis zur Trennung anfangs Oktober 2018 bezahlten Krankenkassenprämien der Kinder (vgl. VGer ZG A 2017 18 vom 30. Oktober 2018 E. 7b, in: GVP 2018 S. 101). Anderes gilt allenfalls in Bezug auf die Leistung von Prämien nach tatsächlicher Trennung, soweit sie an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Eheteil bzw. an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder geleistet werden. Vorliegend weist der Rekurrent nicht nach, dass er – in Ergänzung zu den von ihm geleisteten Unterhaltszahlungen in der Höhe von Fr. 20'000.– bzw. Fr. 6'667.– je Monat an seine Noch-Ehegattin – auch für ihre Krankenkassenprämien und diejenige der zwei Kinder von Oktober bis Dezember 2018 aufgekommen ist. Aufgrund der Normentheorie (vgl. hiervor E. 1.3) ist der Rekurrent für diese steuermindernden Tatsachen beweispflichtig und trägt demzufolge die Folgen der Beweislosigkeit. Mangels Belege ist in Zustimmung der Vorinstanz davon auszugehen, dass die relevanten Krankenkassenprämien von seiner Ehegattin aus den überwiesenen Unterhaltszahlungen beglichen wurden, zumal ihr mit monatlich Fr. 5'000.– deren Bezahlung auch zumutbar war (vgl. Rk-act. 1 S. 3 f.). Indiziert wird eine solche Aufteilung überdies auch durch die Vereinbarung der Ehegatten im Eheschutzentscheid mit Wirkung ab 1. März 2019, wonach die Krankenkassenprämien der Ehegattin und der Kinder von der Ehegattin bezahlt werden (StV-act. 5 Ziff. 2.6).

4.10 Im Sinne eines Zwischenfazits ist somit festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Unterhaltsbeiträge des Rekurrenten an seine Ehegattin von Januar bis anfangs Oktober 2018 einschliesslich Krankenkassenprämien zu Recht nicht zum Steuerabzug zuliess.

5. Im Weiteren strittig und zu prüfen sind die dem Rekurrenten verweigerten Sozialabzüge Kinderabzug, persönlicher Abzug und Kindereigenbetreuungsabzug.

5.1 Sozialabzüge mindern das steuerbare Einkommen, um die aufgrund der privaten Lebenshaltung bestehenden Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszugleichen (vgl. Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 35 N 8). 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. Unter "Ende der Steuerperiode" wird der 31. Dezember, 24:00 Uhr, verstanden. Fallen die Voraussetzungen für einen Sozialabzug erst kurz vor diesem Termin während der Steuerperiode dahin, ändert dies nichts an der Verweigerung des Abzugs. Umgekehrt wird der Abzug auch dann in vollem Umfang gewährt, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erst kurz vor dem 31. Dezember eintreten. Es gilt das Stichtagsprinzip (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 35 N 81 f.). Das Stichtagsprinzip stellt das Beispiel einer gesetzlichen Vereinfachung im Rahmen der Steuerveranlagung dar. In der damit verbundenen groben Schematisierung wird ein zulässiges Vorgehen des Gesetzgebers gesehen (Baumgartner/Eichenberger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 35 N 33a; vgl. BGer 2C_1145/2013 vom 20. September 2014 E. 5.2.2). Eine Ausnahme von diesem Prinzip gibt es allerdings mit Blick auf die Steuerpflicht. Besteht diese nur während eines Teils der Steuerperiode, werden die Sozialabzüge gemäss § 33 Abs. 4 StG bzw. Art. 35 Abs. 3 DBG lediglich anteilmässig gewährt (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 35 N 84).

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.

5.2

5.2.1 In Bezug auf die Kinderabzüge bringt der Rekurrent vor, die Kinder hätten per Stichtag am 31. Dezember 2018 unter der gemeinsamen elterlichen Sorge sowie unter der gemeinsamen elterlichen (alternierenden) Obhut gestanden. Dieser Naturalunterhalt sei nicht abzugsfähig, betreffe aber die Kinderabzüge. In diesem Zusammenhang wäre es Willkür, wenn die Betreuungsabzüge und die Kinderabzüge nicht hälftig gewährt werden würden (StV-act. 3 S. 6).

5.2.2 Die Verweigerung der Kinderabzüge begründet die Steuerverwaltung damit, dass die Sozialabzüge nach § 33 Abs. 3 StG bzw. Art. 35 Abs. 2 DBG nach den Verhältnissen

am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgesetzt würden, ungeachtet dessen, ob die Voraussetzungen erst kurz vor dem Stichtag dahinfielen bzw. einträten (so genanntes Stichtagsprinzip). Anspruchsberechtigt sei diejenige steuerpflichtige Person, die für den Unterhalt eines minderjährigen Kindes Sorge. Dabei gehe es in erster Linie um die finanziellen Leistungen, nicht hingegen um Eigenleistungen oder Opportunitätskosten wie persönliche Betreuung, Pflege, Erziehung oder verminderte Verdienstmöglichkeiten. Es werde deshalb nicht vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person mit dem Kind im gleichen Haushalt zusammenlebe. Wer jedoch Unterhaltsbeiträge für Kinder leiste und diese gestützt auf § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG von seinen steuerbaren Einkünften abziehe, trage steuerlich betrachtet keine Kosten des Kindesunterhalts und könne keinen Kinderabzug gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG bzw. Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG geltend machen. Der Kinderabzug und der Abzug der Kinderalimente schlossen sich somit gegenseitig aus. In den in der Veranlagung gewährten Abzügen für Unterhaltsbeiträge an die getrenntlebende Ehegattin von Fr. 20'000.– für drei Monate (d.h. monatlich Fr. 6'667.–) seien diejenigen für die minderjährigen Kinder des Rekurrenten enthalten (Rk-act. 1 S. 4 f.).

Die Auffassung des Steuerpflichtigen, wonach die Kinderabzüge bei alternierender Obhut entsprechend einer gültigen Praxis hälftig gewährt würden, sei unzutreffend. In der festen Praxis des Kantons Zug würden Kinderabzüge bei den Kantons- und Gemeindesteuern nie hälftig gewährt, auch nicht in Ausnahmefällen. Und bei der direkten Bundessteuer sei die hälftige Teilung des Kinderabzuges gemäss dem Gesetzestext von Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG nur für diejenigen Fälle vorgesehen, in welchen die Eltern getrennt besteuert würden, die Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge ständen und keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG für das Kind geltend gemacht würden. Dies sei vorliegend nicht der Fall (Rk-act. 1 S. 5).

Schliesslich sei gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hinzunehmen, dass die gesetzliche Ordnung des vor allem im Bereich der Sozialabzüge geltenden Stichtagsprinzips im System der einjährigen Veranlagung natürlicher Personen bei Heirat, Scheidung oder Trennung für die betroffenen Personen Vor- und Nachteile mit sich bringe. Ein gewisser Schematismus sei im Steuerrecht hinzunehmen. Pauschalierungen und Schematisierungen seien im Interesse der Praktikabilität erlaubt und letztlich auch geboten. Die Veranlagung sei auch unter dem Aspekt der Willkür nicht zu beanstanden (Rk-act. 1 S. 6).

5.2.3 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 (ebenso im Kanton Zürich, siehe Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 34 N 28. Der Kinderabzug beträgt vor Teuerungsanpassung für jedes minderjährige Kind unter 15 Jahren grundsätzlich Fr. 11'000.– (§ 33 Abs. 1 Ziff. 2 lit. a StG). Infolge des Ausgleichs der kalten Progression gemäss § 45 StG betrug dieser Abzug in der hier interessierenden Steuerperiode 2018 pro Kind unter 15 Jahren Fr. 12'000.– (vgl. StV-act. 1 S. 3).

Im Recht der direkten Bundessteuer kann gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG einen Kinderabzug von Fr. 6'500.– je Kind geltend machen, wer als steuerpflichtige Person für den Unterhalt eines minderjährigen oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehenden Kindes sorgt. Werden die Eltern getrennt besteuert, so wird der Kinderabzug nach derselben Bestimmung 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 pauschalisierten Aufteilung hat keine Gewichtung zwischen den Leistungen beider Elternteile zu erfolgen (Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., Art. 35 N 12 und 12a).

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). 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 (so BGE 133 II 305 E. 6.5, in: Die Praxis 2008 Nr. 4 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).

Bereits in der Botschaft zur entsprechenden Änderung des DBG wurde ausdrücklich festgehalten, dass hälftige Kinderabzüge nur zulässig seien, sofern keine Abzüge für die Unterhaltskosten geltend gemacht würden; nicht massgebend für die hälftige Aufteilung des Kinderabzuges sei der Umfang der alternierenden Obhut, da dies für die Veranlagungsbehörden nicht kontrollierbar sei (Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern, BBl 2009 4766). Die Regelung im DBG wurde zwar durch eine am 14. März 2016 eingereichte parlamentarische Initiative dahingehend kritisiert, dass im Falle einer alternierenden Obhut eine hälftige Aufteilung der Abzüge möglich sein sollte. Der parlamentarischen Initiative wurde indessen vom Nationalrat am 6. Juni 2017 keine Folge gegeben. In diesem Zusammenhang hielt der Bundesrat in einem Ende 2017 erschienenen Bericht zu den Lösungsansätzen der alternierenden Obhut fest, der Begriff der alternierenden Obhut beinhalte nicht immer eine exakt hälftige Betreuung; es könnte für die Steuerverwaltung einen enormen Prüfungsaufwand und möglicherweise für die Eltern einen starken Eingriff in die Privatsphäre bedeuten, wenn die Anteile jedes Elternteils an der Obhut des Kindes jeweils periodisch ermittelt werden müssten (Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats RK-NR 15.003 "Alternierende Obhut. Klärung der Rechtsgrundlagen und Lösungsvorschläge" vom 8. Dezember 2017, Ziff. 4.4.2 S. 25). Es entspricht folglich 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 (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.

5.2.4 Im massgebenden Zeitraum von Oktober bis Dezember 2018 zog der Rekurrent Unterhaltsbeiträge von insgesamt Fr. 20'000.– von seinem Einkommen ab, welche seine Ehegattin infolge Korrespondenzprinzip als Einkommen zu versteuern hatte. Steuerrechtlich betrachtet trug daher die Ehegattin die Kosten des Kindesunterhalts, beziehungsweise sie kam zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder auf. Die Kinderabzüge gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG bzw. Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG wurden deshalb zu Recht der Ehegattin gewährt. Dass dem Rekurrent aufgrund der vereinbarten alternierenden Obhut ebenfalls Betreuungspflichten oblagen, vermag wie dargelegt nichts daran zu ändern, dass er als Schuldner von Unterhaltszahlungen nicht zum Kinderabzug berechtigt ist. Soweit der Rekurrent rügte, der von ihm geleistete Naturalunterhalt im Rahmen der alternierenden Obhut sei bei den Kinderabzügen zu berücksichtigen, verkennt er, dass Sozialabzüge als pauschalisierte Abzüge konzipiert sind, die von den tatsächlich getätigten Aufwendungen unabhängig sind. Die Sozialabzüge sind in besonderem Masse von Praktikabilitätsüberlegungen geprägt (vgl. Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., Art. 35 N 1c).

5.2.5 Anders als in BGer 2C_905/2017 vom 11. März 2019 rechtfertigt sich für die vorliegende Konstellation auch keine Pro-rata-Abgrenzung des Kinderabzugs. Das Bundesgericht erkannte im betreffenden Fall, dass im Jahr der Volljährigkeit des Kindes die Anwendung des Stichtagsprinzips (Art. 35 Abs. 2 DBG) angesichts des Systemwechsels von der einkommensrechtlichen Besteuerung des Unterhalts beim unterhaltsberechtigten Elternteil hin zur Berücksichtigung des Unterhalts beim unterhaltleistenden Elternteil zu einem Wertungswiderspruch zwischen den Unterhaltsabzügen und Sozialabzügen führe. Je nach Geburtsdatum des Kindes käme es nämlich zu einer doppelten steuerrechtlichen Privilegierung des unterhaltleistenden Elternteils (BGer 2C_905/207 E. 2.6). Da im vorliegenden Fall die Kinder des Rekurrenten

minderjährig sind und somit 2018 bei den Unterhaltsabzügen kein Systemwechsel eintrat, ist das Urteil des Bundesgerichts auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

5.2.6 Als Zwischenergebnis ergibt sich, dass die Steuerverwaltung dem Rekurrenten zu Recht keinen Kinderabzug gestützt auf § 33 Abs. 1 Ziff. 2 i.V.m. Abs. 3 StG bzw. Art. 35 Abs. 1 lit. a i.V.m. Abs. 2 DBG gewährte.

5.3 Der Kinderabzug gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG ist sodann richtungsweisend für zwei weitere kantonale Sozialabzüge, den sogenannten persönlichen Abzug sowie den Kindereigenbetreuungsabzug.

5.3.1 Gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a StG können Steuerpflichtige, die in 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.

Vorliegend 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, welcher ihm die Steuerverwaltung denn auch zu Recht gewährte.

5.3.2 Schliesslich ermöglicht der Kindereigenbetreuungsabzug nach § 33 Abs. 2 StG 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 von Fr. 6'000.– 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, seine Kinder an gewissen Tagen betreut habe, wodurch ihm indirekte Kosten entstanden seien (vgl. VG-act. 1 S. 8). 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).

6. Der Rekurrent verlangt im Rahmen seiner Begründung (vgl. VG-act. 1 S. 8), es sei zu prüfen, ob bei ihm überhaupt der Steueransatz für alleinstehende Personen anzuwenden oder ob er mit dem Familiensatz zu besteuern sei. Im Rahmen der alternierenden Obhut gebe es keinen Grund, ihn als "alleinstehend" zu besteuern (VG-act. 7 S. 6).

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 2^{bis} DBG eine analoge Regelung für die direkte Bundessteuer vorgesehen. Gemäss Rechtsprechung gilt das Stichtagsprinzip auch für die Frage des anwendbaren Tarifs (BGer 2C_1145/2013 vom 20. September 2014 E. 2.3). Der reduzierte Elterntarif kann bei getrennt lebenden Ehegatten nur einem der beiden gewährt werden, nämlich demjenigen, der am Stichtag mit den Kindern zusammenlebte und deren Unterhalt zur Hauptsache bestritt (vgl. Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 36 N 39 f.). Das Bundesgericht hat es wiederholt abgelehnt, in Fällen, in denen getrennt lebende Ehegatten ihre Kinder am Stichtag alternierend betreuten, beide vom reduzierten Steuertarif profitieren zu lassen. Eine solche Möglichkeit müsste durch den Gesetzgeber eingeführt werden (BGer 2C_472/2008 vom 19. März 2009 E. 4.2 mit Verweis auf BGE 131 II 553 E. 3.4 und BGE 133 II 305 E. 6.8).

6.2 Vorliegend bringt der Rekurrent wie dargelegt Unterhaltsbeiträge gemäss § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG einkommensmindernd in Abzug, während seine Ehegattin die von ihm erhaltenen Unterhaltsbeiträge als Einkommen zu versteuern hat (Korrespondenzprinzip, vgl. hiervor E. 4.3). Demgemäss ist festzuhalten, dass die getrennt vom Steuerpflichtigen lebende Ehegattin aus steuerlicher Perspektive am Stichtag für den Unterhalt der gemeinsamen Kinder zur Hauptsache aufgekommen ist. Im Ergebnis kann somit die Ehegattin des Rekurrenten, nicht aber er selbst, den Elterntarif in Anspruch nehmen. Folglich wurde der Rekurrent zu Recht zum Grundtarif veranlagt.

7. Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass die Veranlagung des Rekurrenten im Steuerjahr 2018 den gesetzlichen Vorgaben des StG, des DBG und des StHG entspricht.

Soweit er also vorbringt, die Abzüge resp. der Elterntarif seien zu gewähren, da jene seinen Anspruch auf die Grund- und Menschenrechte verletzt, verlangt er abweichend von den vorgenannten Gesetzen beurteilt zu werden. Zu prüfen bleibt folglich die Vereinbarkeit der Veranlagung des Rekurrenten mit den Grund- und Menschenrechten.

7.1 Der Rekurrent rügt sinngemäss eine Verletzung des Willkürverbots, des Rechtsgleichheitsgebots, des Diskriminierungsverbots sowie des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In Anwendung des Diskriminierungsverbots und des Rechts auf Achtung des Privat- und Familienlebens gemäss der EMRK dürfe die Steuerlast hinsichtlich (nicht) verheirateten bzw. (nicht) getrennt lebenden Ehegatten nicht differenzieren. Es erscheine dabei stossend, dass die Eigenbetreuungskosten steuerlich abgezogen werden können, nicht aber der Betreuungsunterhalt. Da er mehr verdiene als seine Ehegattin, sei er zu Unterhalt verpflichtet, müsse jedoch gleichzeitig die Kinder selbst betreuen und könne den Eigenbetreuungsanteil nicht abziehen. Er werde somit aufgrund seines finanziellen und familiären Status im Hinblick auf die BV und die EMRK diskriminiert (VG-act. 1 S. 6 f.).

Gemäss Regeste aus BGE 143 I 50 sei die revisionsweise Aufhebung einer Invalidenrente EMRK-widrig, wenn allein familiäre Gründe (die Geburt von Kindern und die damit einhergehende Reduktion des Erwerbsspensums) für einen Statuswechsel von "vollerwerbstätig" zu "teilerwerbstätig" (mit Aufgabenbereich) sprechen würden. In Konsequenz folge daraus, dass eine Mehrbelastung infolge Statuswechsel von "verheiratet zusammenlebend" zu "verheiratet getrennt lebend" eine Verletzung der Konvention sei (VG-act. 1 S. 7).

Der Rekurrent vertritt sodann den Standpunkt, dass im Einzelfall der Abzug der Unterhaltsleistungen und gleichzeitig die Gewährung der Sozialabzüge zulässig sein müsse, um eine Besteuerung nach den wirtschaftlichen Verhältnissen zu ermöglichen. Er habe im Jahr 2017 lediglich Fr. 478.10 an Steuern bezahlen müssen, während sich der Steuerbetrag im 2018 auf Fr. 3'379.35 belaufe, obwohl die Parameter – mit Ausnahme des rund Fr. 10'000.– höheren Einkommens – weitestgehend identisch gewesen seien und er in beiden Jahren die vierköpfige Familie alleine mit finanziellen Mitteln versorgt habe. Der Mehrbetrag von Fr. 2'901.25 lasse sich nicht rechtfertigen, entspreche er doch einer Steuerlast von fast 30 % auf dem um Fr. 10'000.– höheren Einkommen. Der Rekurrent bestreitet sodann, dass jemand, der alleine für eine vierköpfige Familie mit zwei nicht schulpflichtigen Kleinkindern mit finanziellen Mitteln von rund Fr. 100'000.– aufkomme,

Steuern in derselben Höhe zu bezahlen habe. Ein Vergleich mit steuerpflichtigen Personen, welche als Alleinverdiener für den Unterhalt von einer zusätzlichen erwachsenen Person sowie zwei Kleinkindern im Alter von 0 bis 8 Jahren bei einem Jahreseinkommen von Fr. 80'000.– bis Fr. 120'000.– aufkämen, würde klar ergeben, dass der Rekurrent im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen, die ebenfalls alleine für eine vierköpfige Familie aufkommen müssten, einen Mehrbetrag von über 10 % bezahlen müsse, was Art. 127 BV klar verletze (VG-act. 7 S. 6 f.).

Lehre, Rechtsprechung und Politik seien sich einig, dass die Heiratsstrafe nicht rechtens sei. Wenn also eine Mehrbelastung von "A nach B" aus familiären Gründen eine Verletzung der EMRK darstelle, sei auch eine Mehrbelastung beim Rückweg von "B nach A" infolge familiärer Gründe eine Verletzung der Konvention. Durch die Trennung entstehe eine steuerliche Trennungsstrafe, die wie die Heiratsstrafe mit der BV und der EMRK nicht zu vereinbaren sei (VG-act. 7 S. 8).

7.2 In ihrer Vernehmlassung führt die Rekursgegnerin aus, dem Steuerpflichtigen seien bei Einkünften von Fr. 106'929.– (gemäss Code 190 auf Seite 2 der Steuererklärung 2018, StV-act. 1) direkte Bundessteuern von Fr. 944.50 und Kantonssteuern (nur Einkommenssteuer, keine Vermögenssteuer) von Fr. 2'434.85 fakturiert worden. Insgesamt habe er für das Trennungsjahr Fr. 3'379.35 Einkommenssteuern bezahlt (StV-act. 7). Für das Vorjahr habe das Ehepaar bei Einkünften von Fr. 96'840.– (gemäss Code 190 auf Seite 2 der Steuererklärung 2017, StV-act. 8) direkte Bundessteuern von Fr. 0.– und Kantonssteuern von Fr. 478.10 (ebenfalls nur Einkommenssteuer, keine Vermögenssteuer) insgesamt somit Fr. 478.10 (StV-act. 9) bezahlt. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung sei ein gewisser Schematismus bei der Ausgestaltung der Steuerordnung hinzunehmen und verletze den Allgemeinheitsgrundsatz nicht. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, der erwähnten klaren Rechtsprechung sowie der aufgezeigten Steuerbelastungen in absoluten Zahlen sei die vorgenommene Steuerveranlagung nicht willkürlich (VG-act. 5 S. 6 f.). Weder aus der BV noch der EMRK lasse sich ein Anspruch auf Berücksichtigung von Leistungen innerhalb der bestehenden Familiengemeinschaft als abzugsfähige Unterhaltsbeiträge ableiten (VG-act. 9 S. 3).

7.3 Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist; er verletzt das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt,

die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (BGE 110 Ia 7 E. 2b). Die Rechtsgleichheit ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten verschieden beantwortet werden, je nach den herrschenden Anschauungen und Zeitverhältnissen. Im Steuerrecht wird das Rechtsgleichheitsgebot konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BGE 110 Ia 7 E. 2b mit Hinweis). Diese drei Grundsätze sind in der Verfassung in Art. 127 Abs. 2 BV verankert.

7.4 Das Bundesgericht hatte in 2C_1145/2013 vom 20. September 2014 einen nahezu identischen Fall wie der hier vorliegende zu beurteilen. Dabei ging es um Folgendes: Ein Steuerpflichtiger aus dem Kanton Basel-Land, der von der Ehefrau und den beiden minderjährigen Kindern getrennt lebte, konnte lediglich Unterhaltszahlungen von Oktober bis Dezember von der Einkommenssteuer abziehen. Er brachte vor, dass er aufgrund des Stichtagsprinzips im Trennungsjahr im Vergleich zum Vorjahr mehr als das Doppelte an direkten Bundessteuern zu zahlen hatte und im Vergleich zum auf das die Trennung folgende Steuerjahr gar das Dreifache. Der Steuerpflichtige rügte, wiederum ähnlich wie hier, eine Verletzung des Willkürverbots und der Prinzipien der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung sowie des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BGer 2C_1145/2013 E. 3.2, 3.3, 4 und 5). Das Bundesgericht erkannte, dass die strittige Veranlagung nicht gegen verfassungsmässige Besteuerungsgrundsätze verstossen habe und lehnte die Beschwerde sowohl bezüglich der direkten Bundessteuer wie auch der kantonalen Steuern ab (BGer 2C_11/45/2013 E. 5.3 und 6).

7.5. Es besteht keine Veranlassung, im vorliegenden Fall von den Überlegungen des Bundesgerichts abzuweichen bzw. zu einem anderen Schluss als das Bundesgericht zu kommen.

7.5.1 In allgemeiner Hinsicht ist daher anzumerken, dass sich die Regeln über die zeitliche Bemessung bei Heirat, Scheidung oder Trennung (§ 49 Abs. 2 und 3 StG; Art. 42 Abs. 1 und 2 DBG) zu Gunsten wie auch zu Ungunsten der betroffenen Person auswirken

können, wobei es wesentlich auf den Trennungszeitpunkt ankommt. Würde die Trennung auf einen früheren Zeitpunkt im Steuerjahr fallen, könnte der Rekurrent von seinem Einkommen einen grösseren Betrag für Alimente abziehen. Diese wären dann durch die getrennt lebende Ehegattin zu versteuern gewesen, was sich zu Gunsten des Beschwerdeführers auswirken würde. Unter dem Gesichtswinkel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei gemäss Bundesgericht allerdings nicht nur auf die Belastung des Steuerpflichtigen abzustellen, sondern es müsse auch die Situation des Ehegatten berücksichtigt werden, da es bei den Tatbeständen von § 49 Abs. 2 und 3 StG und Art. 42 Abs. 1 und 2 DBG immer um die Begründung oder Aufhebung der gemeinsamen Besteuerung gehe. Es handle sich um eine Nachwirkung der Familienbesteuerung. Erforderlich sei mithin eine Gesamtbetrachtung (BGer 2C_1145/2013 E. 5.2.1).

7.5.2 Vorliegend wirkt sich die Regelung vorteilhaft für die Ehefrau aus, da sie im Trennungsjahr nur für vier Monate Unterhaltsbeiträge versteuern muss und überdies die Kinderabzüge geltend machen kann. Spiegelbildlich wirkt sich die Regelung nachteilig für den Rekurrenten aus. Inwiefern die beiden Ehegatten dabei gesamthaft betrachtet nicht gemäss ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert würden, legt der Rekurrent nicht dar. Eine Verletzung des Prinzips mit Blick auf beide Personen ist denn auch nicht zu erkennen.

7.5.3 Auf die Situation des Rekurrenten bezogen lässt sich zwar sagen, dass die Steuerveranlagung 2017 im Vergleich zu der ihn betreffenden Veranlagung 2018 deutlich tiefer war. Doch lassen sich die beiden Veranlagungen nicht direkt vergleichen, weil die Ehegatten im Steuerjahr 2018 getrennt veranlagt wurden, während die Steuern 2017 noch auf einer gemeinsamen Veranlagung beruhten. Gemäss den Ausführungen des Bundesgerichts im vergleichbaren Fall sei am Umstand, dass ein Alleinstehender mehr Steuern bezahlen müsse als ein Ehepaar in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen, nichts auszusetzen. Dies folge aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip (BGer 2C_1145/2013 E. 5.2.3 mit Verweis auf BGE 134 I 248 E. 2).

7.5.4 Was den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung betrifft, so sind gemäss Bundesgericht im Vergleichsfall alle Personen und Personengruppen der Besteuerung nach derselben Ordnung unter Vermeidung von Steuerprivilegien zu besteuern. Ausnahmen müssten auf objektiven Kriterien beruhen. Zudem verbiete der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen als der Masse der übrigen Steuerpflichtigen. Nach

dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Steuer müssten ferner die Steuerobjekte gleichmässig ausgewählt werden, wobei Steuerausnahmen sachlich zu rechtfertigten seien. Die vom Gesetz vorgesehene Ordnung der Besteuerung bei Heirat, Scheidung oder Trennung im System der einjährigen Veranlagung natürlicher Personen möge in Einzelfällen zu einer Steuermehrbelastung oder auch zu einer Entlastung von Steuern führen – verfassungswidrig sei sie deswegen aber nicht. Sie gelte für alle natürlichen steuerpflichtigen Personen gleichermaßen. Jede Person sei bei Heirat, Scheidung oder Trennung von diesen Vorschriften betroffen – Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer. Der Steuer unterliege im Trennungsjahr nur das der steuerpflichtigen Person zugeflossene Einkommen (nach Abzug allfälliger Alimentenzahlungen) und das ihr zustehende Vermögen – Grundsatz der Gleichmässigkeit (BGer 2C_1145/2013 vom 20. September 2014 E. 5.1 mit Hinweisen).

7.5.5 Diese Überlegungen des Bundesgerichts haben für den vorliegenden Fall uneingeschränkt Geltung. Eine Ungleichbehandlung des Rekurrenten gegenüber anderen Steuerpflichtigen bei der Anwendung der Bestimmungen über die zeitliche Bemessung der Steuer bei Scheidung oder Trennung ist nicht zu erkennen. Ein gewisser Schematismus bei der Ausgestaltung der Steuerordnung ist hinzunehmen und verletzt den Allgemeinheitsgrundsatz nicht. In Frage stehen vielmehr andere Besteuerungsgrundsätze (so auch das Bundesgericht in BGer 2C_1145/2013 vom 20. September 2014 E. 5.1).

7.5.6 Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass das Stichtagprinzip sich in der Vergangenheit auch schon zu Gunsten des Ehepaars ausgewirkt hat. So wurden der Rekurrent und seine Ehefrau trotz Heirat bereits im Februar 2016 für die ganze Steuerperiode 2016 gemeinsam und zum Verheirateten- resp. Elterntarif besteuert. Auch wurden ihnen für die gemeinsamen Kinder jeweils Sozialabzüge für das ganze Jahr gewährt. Dabei wurde C. _____ Ende Mai 2016 und D. _____ Ende November 2017 – also vergleichsweise spät im Jahr – geboren (vgl. StV-act. 1 S. 6).

7.5.7 Der angefochtene Einspracheentscheid verletzt nach dem Gesagten somit keine verfassungsmässigen Steuergrundsätze.

7.6 Zu Unrecht rügt der Rekurrent schliesslich eine Verletzung des Diskriminierungsverbots gemäss Art. 14 i.V.m. Art. 8 EMRK. Nach Art. 14 EMRK ist der Genuss der in der EMRK anerkannten Rechte und Freiheiten ohne Diskriminierung insbesondere wegen des Geschlechts, der Rasse, der Hautfarbe, der Sprache, der

Religion, der politischen oder sonstigen Anschauung, der nationalen oder sozialen Herkunft, der Zugehörigkeit zu einer nationalen Minderheit, des Vermögens, der Geburt oder eines sonstigen Status zu gewährleisten. Demgemäss handelt es sich bei Art. 14 EMRK nicht um ein selbständiges Diskriminierungsverbot, vielmehr sind die Konventionsstaaten nur verpflichtet, die in der EMRK garantierten Rechte diskriminierungsfrei zu gewähren. Die Anwendung des Art. 14 EMRK setzt indessen nicht voraus, dass ein EMRK-Recht substantiell verletzt ist; es genügt vielmehr, wenn der zu beurteilende Fall in den Schutzbereich eines EMRK-Rechts fällt. Rechtsprechungsgemäss umfasst der Begriff "Familienleben" im Sinne von Art. 8 EMRK nicht nur soziale, moralische oder kulturelle, sondern auch wirtschaftliche Aspekte. Massnahmen, die einen Einfluss auf die innerfamiliäre Organisation haben, fallen ebenfalls in den Anwendungsbereich des Art. 8 EMRK (BGE 143 I 50 E. 3.1). Inwiefern die steuerliche Regelung Einfluss auf die innerfamiliäre Organisation des Rekurrenten gehabt haben soll, legt dieser nicht dar und ist auch nicht ersichtlich. Offenbleiben kann sodann, ob mit dem Verheiratetenstatus überhaupt ein hinreichender Anknüpfungspunkt im Sinne des "sonstigen Status" gegeben ist. Festzuhalten ist jedenfalls, dass das Präjudiz BGE 143 I 50 vorliegend keine Anwendung finden kann, betraf dieses Urteil doch eine indirekte Diskriminierung aufgrund des Geschlechts.

8. Zu prüfen ist im Weiteren, ob die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren den Anspruch auf rechtliches Gehör des Rekurrenten verletzt hat, indem sie es unterliess, sich in der angefochtenen Veranlagungsverfügung mit dem vom Rekurrenten dargelegten Sachverhalt auseinanderzusetzen und ihr Abweichen zu begründen.

8.1 Der Rekurrent rügt, die Rekursgegnerin habe sich nicht rechtsgenügend mit dem Sachverhalt der indirekten Bezahlung von Unterhaltsleistungen auseinandergesetzt. Indem sich die Steuerverwaltung auf den Standpunkt stelle, dass sie ihrer Praxis treu bleibe, agiere sie nach dem "Schema F" ohne eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen. Es treffe zu, dass er in seiner Einsprache klare Anträge habe stellen können – dies sei jedoch nicht der vorinstanzlichen Begründung zu verdanken, sondern der Tatsache, dass sämtliche seiner Ausführungen nicht beachtet worden seien (VG-act. 1 S. 5).

8.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verlangt, dass eine Behörde die Vorbringen der vom Entscheid Betroffenen tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht, einen Entscheid zu begründen (BGE 124 II 146 E. 2a). Die Steuerverwaltung hat

diesbezüglich die Rechtslage in ihrem Einspracheentscheid korrekt dargelegt (vgl. Rk-act. S. 1). Generell gilt, dass die Begründung einer Entscheidung die steuerpflichtige Person in die Lage versetzen soll, die Tragweite der Entscheidung und die Überlegungen der Behörde, die sie der Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen, um auch beurteilen zu können, ob und mit welchen Argumenten sie die Entscheidung weiterziehen will; die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene die Entscheidung sachgerecht anfechten kann. Die steuerpflichtige Person soll wissen, warum die Behörde entgegen ihrem Antrag entschieden hat. Je grösser der Spielraum, über welchen die Behörde infolge Ermessens und unbestimmter Rechtsbegriffe verfügt, und je stärker eine Entscheidung in die individuellen Rechte eingreift, desto höhere Anforderungen sind an die Begründung zu stellen, desto detaillierter und konkreter muss die Auseinandersetzung mit dem Tatbestand und den Rechtsfolgen ausfallen (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 131 N 28 ff.). Ein Anspruch auf eine ausführliche schriftliche Urteilsbegründung besteht hingegen nicht (BGE 124 II 146 E. 2a).

Entsprechend dieser Grundsätze verankert § 114 Abs. 1 StG das Verfahrensrecht der steuerpflichtigen Person, wonach Verfügungen und Entscheide ihr schriftlich eröffnet werden und eine Abweichungsbegründung sowie eine Rechtsmittelbelehrung enthalten müssen. Bei erstinstanzlichen Veranlagungsverfügungen sehen § 131 Abs. 2 StG und Art. 131 Abs. 2 DBG explizit vor, dass die Veranlagungsbehörde die Abweichungen von der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person bekannt zu geben hat. Diese Abweichungen muss die Steuerverwaltung spätestens in der Veranlagungsverfügung bekannt geben.

Der Bundesrat hat in der Botschaft zum StHG festgehalten, Abweichungen von den Steuererklärungen seien aus verwaltungsökonomischen Gründen "bekanntzugeben, nicht aber zu begründen" (Botschaft vom 26. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 133, 210 f.), was sein Korrelat in der fehlenden Begründungspflicht von dagegen erhobenen Einsprachen finde (BBl 1983 III 134 f., 211). Richtig betrachtet kann die Formulierung, dass Abweichungen von der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt zu geben seien, jedoch nur so verstanden werden, dass diese Abweichungen sowohl betragsmässig und durch Bezeichnung der betroffenen Faktorenbestandteile als auch mit einer kurzen Grundangabe bekannt zu geben sind (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 131 N 33 mit Hinweis auf BGer 2D_6/2008 vom 1. Juli 2008).

Dabei sind standardisierte Angaben – z.B. mit Computercodes – statthaft, soweit sie dem Einzelfall dennoch gerecht werden. Nicht erforderlich ist indessen die Angabe der tatsächlichen oder rechtlichen Gründe, die zu den einzelnen Abweichungen geführt haben (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 131 N 9).

8.3 Den definitiven Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer im Jahr 2018 vom 4. Juli 2019 legte die Steuerverwaltung eine separate Begründung bei. Darin hat die Steuerverwaltung sämtliche gegenüber der deklarierten Steuererklärung abweichenden Beträge ziffernmässig unter gleichzeitiger Bezeichnung der betroffenen Faktorenbestandteile (mittels Codes gemäss Steuererklärung) im Einzelnen aufgeführt (die Verweigerung betrifft die Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien, den Abzug für Eheleute resp. für die übrigen Steuerpflichtigen, den Kinderabzug, den Kindereigenbetreuungsabzug sowie den Mietzinsabzug). Sodann ist festgehalten: "Die Kinderabzüge (Code 403) sowie der Kindereigenbetreuungsabzug (Code 404) werden nicht gewährt, da effektive Unterhaltsbeiträge ab Datum der Trennung Fr. 20'000.– wie beantragt anerkannt werden" (vgl. StV-act. 2).

Wie ausgeführt genügt es aus verwaltungsökonomischen Gründen, wenn Veranlagungsverfügungen nur kurze Abweichungsbegründungen mit standardisierten Angaben enthalten. Der Steuerverwaltung kann zugestimmt werden, dass der Rekurrent aufgrund der vorliegenden Begründungen ohne weiteres in der Lage war, die Veranlagungsverfügung sachgerecht anzufechten und im Einspracheverfahren in seiner neunseitigen Eingabe klare Anträge zu stellen (vgl. Rk-act. 1 S. 2). Angesichts der im Veranlagungsverfahren herabgesetzten Anforderungen an die behördliche Begründungspflicht, genügen die Ausführungen der Steuerverwaltung dem verfassungsrechtlichen Anspruch des rechtlichen Gehörs. Soweit der Rekurrent ferner vorbringt, es gelte beim rechtlichen Gehör unnötige Kosten zu verhindern, ist ihm nicht zu folgen. Das Einspracheverfahren ist im Steuerrecht als ein niederschwelliges Rechtsmittelverfahren ausgestaltet. Es setzt zumindest bei der direkten Bundessteuer keinen begründeten Antrag voraus (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 132 N 40) und ist für die steuerpflichtige Person nach kantonalem Recht und nach Bundesrecht grundsätzlich kostenlos (§ 119 Abs. 1 StG; Art. 135 Abs. 3 DBG).

9.

9.1 Ferner rügt der Rekurrent eine Verletzung des Übereinkommens über die Rechte des Kindes (UN-Kinderrechtskonvention, UN-KRK; SR 0.107), da der Unterhalt den Kindern zugutekommen solle und das Kindeswohl die oberste Maxime darstelle; jede Reduktion der Steuerlast komme direkt oder indirekt den Kindern zu Gute (VG-act. 1 S. 5). Nach Art. 11 BV müsse jede Norm stets und wenn immer möglich zu Gunsten des Kindes ausgelegt werden. Alles andere sei mit dem Kindeswohl als oberste Maxime nicht zu vereinbaren (VG-act. 7 S. 5).

9.2 Artikel 3 Abs. 1 UN-KRK statuiert die vorrangige Berücksichtigung des Kindeswohls bei allen staatlichen Massnahmen. Dabei handelt es sich um einen Leitgedanken, eine Interpretationsmaxime, die bei Erlass und Auslegung der Gesetze zu beachten ist (BGE 136 I 297 E. 8.2). Nach Art. 27 Abs. 1 UN-KRK anerkennen die Vertragsstaaten "das Recht jedes Kindes auf einen seiner körperlichen, geistigen, seelischen, sittlichen und sozialen Entwicklung angemessenen Lebensstandard". Das Überkommen legt ein Ziel fest, schreibt den Staaten aber nicht vor, wie sie es erreichen sollen; in der Schweiz erfolgt dies durch die Koordination des Familienrechts als Privatrecht mit dem Sozialhilferecht als öffentliches Recht sowie der Familienpolitik (BBl 2014 535). Ein klagbarer Leistungsanspruch des Rekurrenten lässt sich aus diesen Normen jedoch nicht ableiten. Sodann legt der Rekurrent nicht dar, inwiefern durch die steuerliche Mehrbelastung das Wohl seiner zwei Kinder konkret beeinträchtigt resp. gefährdet sein soll. Die UN-KRK verleiht dem Kind jedenfalls keinen Anspruch auf einen bestimmten gehobenen Lebensstandard.

9.3 Nach Art. 11 BV haben Kinder und Jugendliche Anspruch auf besonderen Schutz ihrer Unversehrtheit und auf Förderung ihrer Entwicklung. Dieses Verfassungsrecht ist zwar justiziabel, indessen verpflichtet es Gesetzgeber und Rechtsanwender lediglich zur Einhaltung eines Mindestniveaus an realisiertem Schutz oder gewährter Förderung (Axel Tschentscher, in: Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2015, Art. 11 N 11). Inwiefern die vom Rekurrenten kritisierten Steuerregelungen dazu führen, dass dadurch das Mindestniveau an Schutz und Förderung seiner Kinder nicht eingehalten werden kann, wird weder dargelegt noch erscheint eine derartige Unterschreitung des minimalen Schutzniveaus besonders plausibel.

10. Der Rekurrent beantragt die Publikation des vorliegenden Urteils in der Gerichts- und Verwaltungspraxis des Kantons Zug (GVP). Nach § 34 Abs. 1 und 2 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichts (GO VG; BGS 162.11) veröffentlicht das

Verwaltungsgericht grundsätzliche Urteile in geeigneter Form, soweit dabei keine berechtigten öffentlichen oder privaten Interessen verletzt werden. Diese werden in der jährlich erscheinenden GVP publiziert, zusammen mit Entscheiden des Kantonsgerichts, des Obergerichts und der Direktionen. Für die Auswahl und die Einzelredaktion ihrer jeweiligen Entscheide sowie für die Formulierungen der Leitsätze sind die betreffenden Gerichte resp. die Direktionen selbst zuständig. Entsprechend liegt es im Ermessen des Verwaltungsgerichts, ob es den vorliegenden Entscheid in der GVP 2021 publizieren wird; ein Anspruch des Rekurrenten darauf besteht jedenfalls nicht.

Der vorliegende Entscheid bestätigt die Rechtsprechung des Bundesgerichts (insbesondere BGer 2C_1145/2013 vom 20. September 2014) und des Verwaltungsgerichts (VGer ZG A 2017 18 vom 30. Oktober 2018, in: GVP 2018 S. 94 ff.). In Bezug auf den Betreuungsunterhalt stellten sich – trotz gesetzlicher Novelle – keine neuen Grundsatzfragen. Der vorliegende Entscheid wird somit nicht in der GVP veröffentlicht. Der Antrag wird abgewiesen. Allerdings publiziert das Verwaltungsgericht seit Anfang 2000 sämtliche Endentscheide im Internet in einer speziellen Entscheiddatenbank unter <https://verwaltungsgericht.zg.ch>. Auch dieses Urteil wird dort nach Eintritt der Rechtskraft oder nach einem etwaigen Weiterzug ans Bundesgericht in anonymisierter Form erscheinen.

11.

11.1 In seiner Replik stellt der Rekurrent zudem den prozessualen Antrag, die Rekursgegnerin sei zur Edition einer anonymisierten Liste mit Steuerpflichtigen für die Jahre 2016 bis 2019 zu verpflichten, welche als Alleinverdiener für den Unterhalt einer zusätzlichen erwachsenen Person sowie zwei Kleinkindern im Alter von null bis acht Jahren bei einem Jahreseinkommen von Fr. 80'000.– bis Fr. 120'000.– aufkomme (VG-act. 7 S. 2). Auf den ebenfalls in seiner Replik gestellten Antrag 1 ist infolge gültigen Rückzugs mit Eingabe vom 24. Juni 2020 (VG-act. 11) nicht einzugehen. Weiter beantragt er, seine Ehegattin als Zeugin zu befragen sowie die Akten aus dem Eheschutzverfahren und Abänderungsverfahren (beides Verfahren vor dem Kantonsgericht Zug) beizuziehen (VG-act. 1 S. 11).

11.2 In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass die Edition der beantragten Listen nicht zielführend ist, da für die Steuerlast nicht allein das Einkommen entscheidend ist, sondern vielmehr auch die Abzüge, wie insbesondere die Unterhaltsbeiträge, die Schuldzinsen, die Beiträge in die Säule 3a, die Berufsauslagen etc.

(VG-act. 9 S. 3). Es ist im Übrigen nicht zu sehen, inwiefern eine Befragung der Ehegattin und ein Beizug der Akten der vor den Zivilgerichten zwischen den Ehegatten ausgefochtenen familienrechtlichen Prozesse, welche ganz anderen Grundsätzen folgen als das Steuerveranlagungsverfahren, etwas an der Überzeugung des Gerichts zu ändern vermögen. In der Replik offeriert der Rekurrent weitere Zeugen, so die Leiterin Abteilung Soziales/

Gesundheit der Gemeindeverwaltung E._____, einen Gesamtprojektleiter der Firma F._____
AG, einen Rechtsanwalt für Ehesachen aus Zug sowie den Leiter der Gastroenterologie am Universitätsspital G._____
(VG-act. 7 S. 9). Es erschliesst sich nicht, welchen Erkenntnisbeitrag diese Personen zu den hier zu behandelnden steuerrechtlichen Fragen liefern könnten. Auch der Rekurrent äusserte sich dazu nicht. Aus den dargelegten Gründen wird auf die Abnahme der beantragten Beweismittel verzichtet. Das Gericht hat auf Grund der bereits abgenommenen Beweise seine Überzeugung gebildet und kann ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung annehmen, dass seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (vgl. BGE 136 I 229 E. 5.3 mit Hinweis). Die Beweisanträge des Rekurrenten sind abzuweisen.

11.3 In prozessualer Hinsicht beantragt der Rekurrent, seine Ehegattin habe dem Verfahren beizutreten, da eine Gutheissung der Beschwerde Einfluss auf ihr zu deklarierendes Einkommen habe (vgl. VG-act. 1 S. 3).

11.3.1 Das Institut der Beiladung resp. der Intervention ist im Verwaltungsrechtspflegeverfahren des Kantons Zug nicht ausdrücklich vorgesehen, was sich rechtsprechungsgemäss angesichts des weiten Parteibegriffs jedoch erübrigt. Paragraph 46 Abs. 2 VRG sieht vor, dass insbesondere auch weitere am Verfahren Beteiligte die Gelegenheit zur schriftlichen Vernehmlassung erhalten. Eine Pflicht zur Beiladung oder, als Korrelat dazu, ein Anspruch auf Beiladung lässt sich daraus jedoch nicht ableiten. Vielmehr entscheidet das Gericht, wer als Beteiligter in den Schriftenwechsel einbezogen wird. Der Einbezug weiterer Verfahrensbeteiligter in den Schriftenwechsel hat den Sinn, die Rechtskraft des Urteils auf den Beigeladenen auszudehnen, sodass dieser in einem später gegen ihn gerichteten Prozess dieses Urteil gegen sich gelten lassen muss. Das Interesse an einer Beiladung ist rechtlicher Natur. Es muss eine Rückwirkung auf eine Rechtsbeziehung zwischen der Hauptpartei und dem Mitinteressierten in Aussicht stehen (zur Beiladung im Verfahren vor Bundesgericht BGer 2C_57/2018 vom 23. Januar 2020 E. 1.4 mit Verweis auf BGE 135 II 384 E.1.2.1).

11.3.2 Wie gezeigt wurde, vermag der Rekurrent mit keinem seiner Anträge durchzudringen. Das zu fällende Urteil wird keine Auswirkungen auf die Veranlagung 2018 der Ehegattin haben. Daher erübrigen sich Weiterungen zum prozessualen Antrag auf Beizug der Ehegattin zum Verfahren.

12. Der Rekurs und die Beschwerde sind somit vollumfänglich abzuweisen.

13. Aufgrund der Verfügung vom 1. April 2020, mit der das Gesuch des Rekurrenten um unentgeltliche Rechtspflege bewilligt wurde, werden keine Kosten erhoben (VG-act. 4). Ein Anspruch auf Parteientschädigung besteht bei diesem Verfahrensausgang nicht.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.
2. Es werden keine Kosten erhoben.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an den Rekurrenten und Beschwerdeführer (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug sowie an die Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern.

Zug, 1. Juni 2021

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am