



Entscheid

19. Dezember 2017

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) lebt in einer eheähnlichen Gemeinschaft (Konkubinat) mit C und den gemeinsamen Kindern D (Jahrgang 2011) und E (Jahrgang 2014) zusammen. Das Sorgerecht steht beiden Eltern gemeinsam zu. In der Steuererklärung 2015 hielt der Pflichtige unter Ziffer 60. Bemerkungen fest: "Gesuch um Gewährung des vollen Sozial- und Versicherungsabzugs für D und E dem Vater A". Mit Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 vom 24. Oktober 2016 gab das zuständige kommunale Steueramt diesem Begehren mit folgender Begründung nicht statt:

"§ 34 Abs. 1 lit. a al. 2 StG [Steuergesetz vom 8. Juni 1997] + Art. 35 Abs. 1 lit. a Satz 2 DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990]: Wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge geltend gemacht werden, wird der KA [Kinderabzug] und der VA [Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen für Kinder und unterstützte Personen; nachfolgend Versicherungsprämienabzug] unter den Eltern hälftig aufgeteilt (sofern beide einer Erwerbstätigkeit nachgehen)."

Dementsprechend schätzte es den Pflichtigen bei den Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 59'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 6'000.- ein und wandte den Verheiratetentarif nach § 35 Abs. 2^{bis} StG an.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 6. März 2017 insoweit teilweise gut, als es dem Pflichtigen einen zusätzlichen Abzug von Fr. 1'000.- für die Fremdbetreuung der Kinder gewährte. Das Begehren um Anerkennung des vollen Kinder- und Versicherungsprämienabzugs für beide Kinder wies es hingegen ab. Dadurch verminderte sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 58'200.-.

C. Mit Rekurs an das Steuerrekursgericht vom 28. März 2017 liess der Pflichtige das Begehren erneuern, dass ihm der volle Kinder- und Versicherungsprämienabzug für beide Kinder zu gewähren und dergestalt das steuerbare Einkommen von Fr. 58'200.- um Fr. 10'300.- auf Fr. 47'900.- zu ermässigen sei.

Das kantonale Steueramt beantragte in seiner Rekursantwort vom 12. April 2017 die Abweisung des Rechtsmittels. Mit Eingabe vom 6. Juni 2017 hielt der Pflichtige sinngemäss an seinem Begehren fest.

Auf die Begründung des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen ist, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückzukommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Beurteilung des vorliegenden Falles ist auf jene des Falles ST.2017.105 abzustimmen. Im genannten Geschäft stellt C als Lebenspartnerin des Pflichtigen und Mutter der beiden gemeinsamen Kinder D und E das gleichlautende Begehren, den Kinder- und Versicherungsprämienabzug nicht zur Hälfte ihr, sondern vollumfänglich dem Pflichtigen zu gewähren.

b) Aufgrund der vorliegend gegebenen Voraussetzungen von § 114 Abs. 3 StG ist die Sache vom Steuerrekursgericht in Dreierbesetzung zu entscheiden, auch wenn im Fall des Pflichtigen der Streitwert weniger als Fr. 20'000.- beträgt.

2. a) Ausgehend von Art. 9 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) können gemäss § 34 Abs. 1 lit. a StG für minderjährige Kinder unter elterlicher Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen je Fr. 9'000.- vom Reineinkommen abgezogen werden. 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.

Laut § 31 Abs. 1 lit. g StG erhöht sich der Versicherungsprämienabzug um Fr. 1'300.- für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person, für die der Steuerpflichtige einen Abzug gemäss § 34 Abs. 1 StG beanspruchen kann. Wird bei nicht gemeinsam besteuerten Eltern der Kinderabzug gemäss § 34 Abs. 1 lit. a StG hälftig aufgeteilt, gilt dies auch für die Erhöhung der Abzüge für jedes Kind um Fr. 1'300.-.

Das ab Steuerperiode 2015 geltende Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Gewährung von Sozialabzügen und die Anwendung der Steuertarife bei Familien (ZStB Nr. 20/013; nachfolgend Merkblatt) hält in Rz. 2.1.2.2.1 (nicht gemeinsam besteuerte Eltern/minderjährige Kinder/gemeinsame elterliche Sorge/ohne Unterhaltsbeiträge/gemeinsamer Haushalt der Eltern) unter Fussnote 3 fest:

"§ 34 Abs. 1 lit. a al. 2 StG: Wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge geltend gemacht werden, wird der KA und der VA unter den Eltern hälftig aufgeteilt. Erzielt nur ein [Elternteil] ein Einkommen, so kann dieser bei Einverständnis beider [Elternteile] den ganzen KA und VA geltend machen."

b) Im Einspracheentscheid erwog das kantonale Steueramt, dass die im Merkblatt aufgeführte Regel auch dann zum Zug komme, wenn der andere Elternteil lediglich ein "minimalstes" Einkommen (gemeint seien die rohen Einkünfte) erziele. Die Beurteilung erfolge stets aufgrund des ausgewiesenen Nettolohns und nicht des steuerbaren Einkommens. Weil sich jenes der Partnerin des Pflichtigen gemäss Einspracheschreiben auf Fr. 8'600.- belaufe, müsse das erzielte Erwerbseinkommen höher liegen und könne daher nicht von "minimalsten Einkünften" im Sinn der Praxis des kantonalen Steueramts gesprochen werden. Die Voraussetzungen für eine abweichende Regelung der Kinderabzüge bzw. die vollumfängliche Zuweisung zum Kindsvater seien daher nicht erfüllt. Analog verhalte es sich bei den zusätzlichen Versicherungsprämienabzügen. An diesem Standpunkt hält das kantonale Steueramt in der Rekursantwort vom 12. April 2017 fest.

c) Zur Begründung seines Rekurses macht der Pflichtige geltend, dass sich das steuerbare Einkommen der Kindsmutter C (ausgehend von einem Reineinkommen von Fr. 14'453.- bzw. einem Erwerbseinkommen von Fr. 14'445.-) auf lediglich Fr. 8'600.- belaufe. Ohne seine Unterstützung müsste sie Sozialhilfe beanspruchen. Aufgrund ihrer beiden Einkommensverhältnisse komme allein der Pflichtige für den Unterhalt der Kinder auf und stehe ihm daher auch der ganze Kinderabzug zu. Im Weiteren sei dem Gesuch eines anderen Steuerpflichtigen mit etwas höherem Reineinkommen stattgegeben worden, dem anderen Elternteil die vollen Abzüge zu gewähren. Dies sei im Rahmen der Rechtsgleichheit auch auf ihn anzuwenden. Mit Eingabe vom 6. Juni 2017 hält der Pflichtige sinngemäss an seinem Standpunkt fest.

3. a) Sozialabzüge und Sozialtarife bezwecken die – schematische – Anpassung der Steuerlast an die besondere persönlich-wirtschaftliche Situation von Gruppen von Steuerpflichtigen. In diesem Bereich muss die gesetzliche Regelung aufgrund der Vielzahl der zu berücksichtigenden individuellen Verhältnisse notwendigerweise schematisch sein, was aber – wie das Bundesgericht wiederholt erkannt hat – nicht gegen Art. 127 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) bzw. den darin enthaltenen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstösst. Denn aus praktischen Gründen ist es nicht durchführbar, jeden Steuerpflichtigen mathematisch genau gleich zu behandeln, weshalb der Gesetzgeber befugt ist, schematische Lösungen zu wählen (vgl. BGE 141 II 338 = Pra 2016 Nr. 45; BGE 133 II 305 = Pra 2008 Nr. 39; BGr, 7. Mai 2010, 2C_835/2009; je mit Hinweisen).

b) Im Fall der gemeinsamen elterlichen Sorge von nicht gemeinsam besteuerten Eltern statuiert die bundesrechtliche Regelung in Art. 35 Abs. 1 lit. a Satz 2 DBG seit Beginn der Steuerperiode 2011 die hälftige Aufteilung des Kinderabzugs. Demgegenüber sah die kantonale Regelung bis Ende Steuerperiode 2014 in § 34 Abs. 1 lit. a al. 2 StG noch vor, dass in Fällen, in denen Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge nicht gemeinsam besteuerten Eltern stehen, der Kinderabzug demjenigen Elternteil zustehe, aus dessen versteuerten Einkünften der Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestritten werde. Mit Gesetzesänderung vom 5. Mai 2014 wurde diese Bestimmung mit Wirkung per 1. Januar 2015 aufgehoben resp. durch die bundesrechtliche Regelung ersetzt. Der revidierte § 34 Abs. 1 lit. a al. 2 StG lautet wie folgt:

"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 für das Kind geltend gemacht werden."

Der Gesetzeswortlaut ist eindeutig und lässt auch aufgrund seiner Entstehungsgeschichte keinen Auslegungsspielraum offen. Mit der bewussten Abkehr von der früheren Ordnung und der Übernahme der bundesrechtlichen Regelung, welche aufgrund des verfassungsrechtlichen Anwendungsgebots in Art. 190 BV massgebend ist, hat der Kanton Zürich den Aspekten der Veranlagungsökonomie und der Rechtssicherheit Rechnung getragen. Die frühere Ordnung führte etwa dann zu Schwierigkeiten, wenn das Einkommen eines der beiden Partner – etwa im Fall einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen – nicht klar zu ermitteln war oder wenn diese in verschiedenen Kantonen mit unterschiedlicher Regelung des Kinderabzugs wohnten.

c) Nach dem Gesagten stützt der klare Gesetzeswortlaut die dem Einspracheentscheid zugrundeliegende Auffassung des kantonalen Steueramts. Es fragt sich nun, ob der Pflichtige aus dem Merkblatt mit der vorne in E. 2a zitierten Regelung etwas zu seinen Gunsten ableiten kann.

aa) Bei erwähntem Merkblatt handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, d.h. um die Dienstanweisung einer Behörde, mit der eine einheitliche, gleichmässige und sachgerechte Praxis des Gesetzesvollzugs sichergestellt werden soll. Als blossen Verwaltungsverordnungen statuieren derartige Weisungen, Kreisschreiben und Merkblätter keine Rechte und Pflichten der Privaten und sind sie keine Rechtsquellen des Verwaltungsrechts (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz 81 ff. mit Hinweisen). Das Steuerrekursgericht ist als Gericht bei der Auslegung des Gesetzes nicht an diese Dienstanweisungen gebunden, sondern prüft allein, ob die Veranlagung mit dem Steuergesetz übereinstimmt. Es berücksichtigt Verwaltungsverordnungen bei seiner Entscheidung allerdings, soweit diese eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegung der massgeblichen Bestimmung zulässt, weil es nicht ohne Not von einer einheitlichen Praxis der Verwaltungsbehörden abweichen will (BGE 122 V 19, mit Hinweisen; vgl. auch BGE 132 V 200).

bb) Angesichts des in E. 3b Ausgeführten erscheint zweifelhaft, ob die vom kantonalen Steueramt in Rz. 2.1.2.2.1 unter Fussnote 3 vorgenommene Relativierung von § 34 Abs. 1 lit. a al. 2 StG in Fällen, in denen nur ein Elternteil ein Einkommen erzielt, mit dem Legalitätsprinzip vereinbar ist (ebenso die in Fussnote 10 vorgenommene selbige Relativierung von Art. 35 Abs. 1 lit. a Satz 2 DBG). Nämliches gilt auch für die vom kantonalen Steueramt als Praxis bezeichnete Ausdehnung der Merkblattregelung auf "minimalste" Einkünfte. Denn damit wird die vom Gesetzgeber angestrebte und mit der Gesetzesrevision erreichte klare und praktikable Lösung wieder teilweise zunichtegemacht, indem ein quantitatives Kriterium hinzugefügt wird, an dessen oberer Grenze zwangsläufig Abgrenzungsprobleme und neue Ungleichheiten geschaffen werden. Da im vorliegend zu beurteilenden Fall der Pflichtige und seine Lebenspartnerin aufgrund der Höhe der erzielten Zweiteinkünfte jedoch ohnehin weder unter das Merkblatt an sich noch unter die vom kantonalen Steueramt dazu geschaffene Praxis der Ausdehnung auf "minimalste" Einkünfte fallen (vgl. hierzu E. 2b bzw. Ziff. 2.2.1. des Einspracheentscheids), kann an dieser Stelle offenbleiben, ob der steueramtlichen Regelung wegen Unvereinbarkeit mit Gesetz (und Verfassung) die Anwendbarkeit versagt bleiben muss (vgl. VGr, 2. April 2014, SB.2013.00079, E. 2.2.2 in fine).

d) Der Pflichtige bringt schliesslich vor, dass in einem anderen Fall mit einem etwas höherem Reineinkommen bzw. Nettolohn als bei seiner Lebenspartnerin dem Gesuch eines Steuerpflichtigen um Gewährung der vollen Abzüge stattgegeben worden sei. Nach dem Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) müsse dies auch ihm gewährt werden. Der Pflichtige macht mithin einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht geltend.

aa) Der Umstand, dass andere Personen abweichend vom Gesetz behandelt worden sind, gibt einem Steuerpflichtigen grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip), der eine Übereinstimmung der Entscheide mit dem Gesetz verlangt, geht der Rücksichtnahme auf gleichmässige Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, VB zu Art. 109 - 121 N 102 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuerrecht, 3. A., 2013, VB zu §§ 119 - 131 N 111 StG). Denn im Massenverfahren kann es vorkommen, dass die Steuerbehörde etwas übersieht bzw. einem Sachverhalt aus Zeit- oder anderen Gründen nicht die gebotene Aufmerksamkeit schenkt, so dass in der Folge ein Steuerpflichtiger günstiger veranlagt wird, als das Recht vorsieht. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht einzig dann, wenn die Behörde eine in andern Fällen bewusst ausgeübte gesetzwidrige Praxis gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen ablehnt und keine gewichtigen öffentlichen Interessen einer gesetzwidrigen Rechtsanwendung entgegenstehen. Vorausgesetzt wird im Weiteren, dass sich die Behörde der Rechtswidrigkeit bewusst war und dennoch keine Anstalten traf, ihre Praxis zu ändern. Zudem hat derjenige, der eine rechtsungleiche Behandlung geltend macht, zu beweisen, dass und inwiefern die Behörde, die den angefochtenen Entscheid gefällt hat, in einer Vielzahl von konkreten tatsächlich und rechtlich gleich liegenden Fällen anders entschieden habe (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 103 DBG und VB zu §§ 119 - 131 N 112 StG).

bb) Dass das kantonale Steueramt – über die in E. 3c/bb erwähnte Praxis bei "minimalsten" Einkünften hinaus – in mehreren konkreten tatsächlich und rechtlich gleich liegenden Fällen auch bei Reineinkommen bzw. Nettolöhnen in wenigstens der Höhe der Lebenspartnerin des Pflichtigen anderen Steuerpflichtigen den vollen Kinderabzug zugestanden hat, wird vom Pflichtigen weder hinreichend dargelegt noch nachgewiesen. Ein einzelner Fall – zumal nicht belegt – vermag von vornherein nicht darzutun, dass das kantonale Steueramt sogar bei Reineinkommen bzw. Nettolöhnen

im Bereich der Lebenspartnerin des Pflichtigen eine vom Gesetz abweichende Praxis pflegt. Fehlt es somit bereits heute an einer derartigen Praxis, kann vom zusätzlichen Erfordernis eines beabsichtigten bewussten Festhaltens des Steueramts an einer gesetzwidrigen Praxis keine Rede sein. Die Voraussetzungen für einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht in Sachen Kinder-/Versicherungsprämienabzug sind daher vorliegend nicht erfüllt.

e) Zwar ist das Anliegen des Pflichtigen verständlich, dass die ihm und seiner Lebenspartnerin zustehenden Kinderabzüge (sowie die damit einhergehenden Versicherungsprämienabzüge) möglichst vollständig ausgeschöpft werden. Denn mit dem Kinderabzug soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Steuerpflichtige, die mit Kindern zusammenleben oder diese in ihrer Ausbildung finanziell unterstützen, im Verhältnis zu Steuerpflichtigen mit gleichem Einkommen, aber ohne derartige Verpflichtungen, eine unterschiedliche steuerliche Leistungskraft aufweisen (Baumgartner/Eichenberger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 35 N 6). Eine Korrektur von sich aus dem Gesetz ergebenden möglichen Ungleichheiten im Zusammenhang mit den beiden genannten Abzügen ist jedoch dem Gesetzgeber vorbehalten. Hinzu kommt, dass Eltern an sich selbst wählen, welches Familienmodell gelebt bzw. wie der Unterhalt der Kinder bestritten werden soll (Ehe/Konkubinat, Einverdiener-/Doppelverdienerfamilie etc.). In diesem Zusammenhang hat das Bundesgericht schon angeführt, dass separat besteuerte Eltern innerhalb der Grenzen der Steuerumgehung nichts daran hindert, ihre Situation und die sich daraus ergebenden finanziellen Verpflichtungen hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen so zu regeln, dass im Rahmen der gemeinsamen elterlichen Sorge und der alternierenden Obhut ihrer jeweiligen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit am besten Rechnung getragen wird (BGE 133 II 305, E. 9.1 in fine und E. 9.2 in fine). Nach dem Gesagten ist es dem Pflichtigen beispielsweise unbenommen, sich vertraglich zu Unterhaltszahlungen gegenüber seiner Lebenspartnerin bezüglich der gemeinsamen Kinder zu verpflichten, wobei diese dann auch effektiv zu bezahlen sind (vgl. BGr, 1. September 2006, 2A_37/2006; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 33 N 21e ff.). Eine Übersicht über die sich daraus für beide Elternteile ergebenden steuerrechtlichen Folgen findet sich z.B. in Rz. 2.1.2.1 des vorne in E. 2a genannten Merkblatts (ZStB Nr. 20/013; abrufbar unter: www.steueramt.zh.ch).

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten dem Rekurrenten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]