



## Entscheid

24. Juni 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

**A,**

**Rekurrent,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2016**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Vater der beiden Kinder B (geb. ... 2012) und C (geb. ... 2014). Er übt zusammen mit der Mutter D das gemeinsame Sorgerecht aus. In der Steuererklärung 2016 machte er die für die Kinder neben den von ihm an die Mutter bezahlten Unterhaltsbeiträgen von (2 x Fr. 10'800.- =) Fr. 21'600.- je den hälftigen Kinderabzug und den zusätzlichen Versicherungsprämienabzug einkommensmindernd geltend. Mit Einschätzungsentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2016 vom 18. Januar 2018 liess der Steuerkommissär zwar die Unterhaltsbeiträge zum Abzug zu, nicht aber den Kinder- und Versicherungsprämienabzug. Dementsprechend setzte er das steuerbare Einkommen auf Fr. 39'500.- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 167'000.- fest.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 3. August 2018 ab.

C. Mit Rekurs vom 25. August 2018 beantragte der Pflichtige dem Steuerrekursgericht, unter Zusprechung einer Parteientschädigung:

"Rechtsbegehren

- Dem Rekurrenten sei für beide Kinder der hälftige Kinderabzug zu gewähren.
- Dem Rekurrenten seien die Unterhaltszahlungen von 2 x Fr. 10'800.- zu gewähren.
- Dem Rekurrenten sei der Einzelertarif (VT) zu gewähren.

Eventualiter 1

- Dem Rekurrenten sei der hälftige Kinderabzug von B zu gewähren. Der Rekurrent verzichtet auf den hälftigen Kinderabzug von C.
- Dem Rekurrenten sei der Unterhaltszahlungsabzug von 1 x Fr. 10'800.- für C zu gewähren. Der Rekurrent verzichtet auf den Unterhaltszahlungsabzug für B.
- Dem Rekurrenten sei der Einzelertarif (VT) zu gewähren.

Eventualiter 2

- Dem Rekurrenten sei für beide Kinder der hälftige Kinderabzug zu gewähren.
- Der Rekurrent verzichtet auf den Abzug der Unterhaltszahlungen von 2 x Fr. 10'800.-.
- Dem Rekurrenten sei der Einzelertarif (VT) zu gewähren."

In seiner Rekursantwort vom 21. September 2018 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Rekursvorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Gemäss unbestrittener Darstellung des Pflichtigen stehen die beiden Kinder B und C seit 2015 unter alternierender Obhut der unverheirateten Eltern, die das Sorgerecht gemeinsam ausüben. Der Pflichtige betreut die Kinder jeweils von Sonntag, 19 Uhr bis Mittwoch, 10.30 Uhr sowie alternierend an den Wochenenden von Freitag, 19 Uhr bis Sonntag, 19 Uhr. Während der übrigen Zeit leben sie bei der Mutter D, die in derselben Gemeinde wie der Pflichtige wohnt (Gemeinde E). Gemäss Berechnung des Pflichtigen befinden sich die Kinder somit zu 52% bei ihm und zu 48% bei der Mutter. B hat den Wohnsitz beim Vater, jener von C ist noch nicht festgelegt.

2. a) Gemäss § 34 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (in der Fassung vom 5. Mai 2014, in Kraft seit 1. Januar 2015 [StG]) können vom Reineinkommen Fr. 9'000.- abgezogen werden u.a. für jedes minderjährige Kind, das unter elterlicher Sorge oder Obhut des Pflichtigen steht und dessen Unterhalt der Pflichtige zur Hauptsache bestreitet. Werden die Eltern getrennt besteuert, so steht der Kinderabzug für Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge jenem Elternteil zu, aus dessen versteuerten Einkünften der Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestritten wird. 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. Dem Steuerpflichtigen, der einen Kinderabzug geltend machen kann, steht zusätzlich nach § 31 Abs. 1 lit. g StG ein Versicherungsprämienabzug bzw. Abzug für Zinsen von Sparkapitalien von Fr. 1'300.- zu. 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.-.

b) Die einschränkende Voraussetzung, dass keine Unterhaltsbeiträge geltend gemacht werden dürfen, dient dazu, der systemwidrigen doppelten Entlastung einer steuerpflichtigen Person durch Kinderabzug und Abzug von Unterhaltsleistungen vorzubeugen (BGr, 11. März 2019, 2C\_905/2017 E. 2.1.1 m.w.H. zum Verbot der Kumulation von Kinderabzug und Alimentenabzug im Bundesrecht, wo in Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG bei gemeinsamer elterlicher Sorge ebenfalls nur dann die hälftige Aufteilung des Kinderabzugs auf beide Elternteile vorsieht, wenn keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG für das Kind geltend gemacht werden. Bereits die Botschaft des Bundesrates vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (BBl 2009 4729 ff.) hält auf S. 4766 fest, dass die hälftige Zuweisung des Kinderabzugs nur dann in Frage komme, wenn keine Abzüge für die Unterhaltskosten geltend gemacht würden, da ansonsten eine doppelte Entlastung stattfinde. Nicht massgebend für die hälftige Aufteilung des Kinderabzuges sei hingegen der Umfang der alternierenden Obhut, da dies für die Veranlagungsbehörde nicht kontrollierbar sei.

c) Macht der Pflichtige indessen einen Abzug für Unterhaltsbeiträge nach § 31 Abs. 1 lit. c StG geltend, so ist ein Kinderabzug (wie auch ein Unterstützungsabzug) ausgeschlossen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 31 N 61 und § 34 N 43 StG; vgl. zum Bundesrecht Baumgartner/Eichenberger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 35 N 32 ff. DBG). Eine Kumulation des Abzugs der Alimente an den getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten mit dem Kinder- und dem Unterstützungsabzug ist daher ausgeschlossen. Das Bundesgericht hat mehrfach darauf hingewiesen, dass es mit der Zahlung von Unterhaltsbeiträgen zu einer Umverteilung von Ressourcen komme. Der Unterhaltsbeiträge empfangende Elternteil setzt diese zusätzlich zu seinen eigenen Mitteln für die Bedürfnisse des Kindes ein. Soweit er bei minderjährigen Kindern die erhaltenen Unterhaltsbeiträge als Einkommen versteuern muss, ist steuerrechtlich davon auszugehen, dass er zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder sorgt und damit Anspruch auf den Sozialabzug für Kinder hat. In diesem Fall geht die mit der Zahlung von Unterhaltsbeiträgen geschaffene Umverteilung vor, und es wäre systemwidrig, den Abzug von Kinderunterhaltsbeiträgen mit dem Kinderabzug zu kumulie-

ren. Daran vermag auch eine alternierende Obhut nichts zu ändern (BGr, 7. Mai 2010, 2C\_835/2009 E. 3.2 mit Verweis auf [BGE 133 II 305](#) E. 6.4 ff.; vgl. auch BGr, 18. April 2008, 2C\_3/2008, E. 2.2; BGr 4. September 2007, 2A.683/2006, E. 7.3). Sodann muss die gesetzliche Regelung aufgrund der Vielzahl der zu berücksichtigenden individuellen Verhältnisse notwendigerweise schematisch sein, was aber nicht gegen die in Art. 127 BV verankerten Grundsätze verstösst (BGE 133 II 305 E. 5.1; Urteil 2A.683/2006 vom 4. September 2007 E. 4.1). Gerade im Bereich der Sozialabzüge darf (und muss) stark schematisiert werden (BGr, 7. Mai 2010, 2C\_835/2009 E. 3.2 in fine, vgl. auch BGr, 4. Februar 2014 E. 2.3).

Dieselben Grundsätze wie im Bundesrecht gelten gemäss Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Gewährung von Sozialabzügen und die Anwendung der Steuertarife bei Familien vom 28. Mai 2015, Rz. 2.1.2.1 [nachfolgend Merkblatt; ZStB 34.2]) ab der Steuerperiode 2015 auch im Bereich der Kantons- und Gemeindesteuern.

d) Laut § 35 Abs. 2 StG kommt für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. a StG zusammenleben, der Verheiratetentarif zur Anwendung. Bei nicht gemeinsam besteuerten Eltern, die mit Kindern unter gemeinsamer elterlicher Sorge zusammenleben und denen der Kinderabzug je zur Hälfte zusteht, hat nach § 35 Abs. 2<sup>bis</sup> StG derjenige Elternteil Anspruch auf den Verheiratetentarif, der aus seinen versteuerten Einkünften den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet.

3. a) Im Einspracheentscheid erwog das kantonale Steueramt, es sei unbestritten, dass die beiden Kinder B und C unter der gemeinsamen elterlichen Sorge stünden und der Pflichtige Unterhaltsbeiträge geleistet habe. Bei dieser Konstellation entsprächen die Gewährung des Alimentenabzugs bei gleichzeitiger Verweigerung des Kinder- und Versicherungsprämienabzugs sowie die Anwendung des Grundtarifs den massgebenden Gesetzesbestimmungen.

b) Dem hält der Pflichtige zur Rekursbegründung entgegen, dass er seine Kinder mehrheitlich direkt finanziere und der Mutter lediglich einen Unterhaltsbetrag für ihre Betreuungszeit von 48% überweise. § 31 Abs. 1 lit. c StG stelle es ihm frei, den

Alimentenabzug vorzunehmen oder darauf zu verzichten. Unter den gegebenen Umständen sei es sachgerecht, ihm neben dem Alimentenabzug den hälftigen Kinderabzug zu gewähren. In dieser Weise habe auch das Steuergericht Basel-Landschaft entschieden. Das KS 30 äussere sich nicht zur tatsächlich gelebten Situation.

4. a) Das kantonale Steueramt hat dem Pflichtigen den Abzug für die Kinderalimente von (2 x Fr. 10'800.- =) Fr. 21'600.- gewährt. Insoweit stösst der Rekursantrag ins Leere. Der Pflichtige hat diesen Abzug in der Steuererklärung 2016 in der genannten Höhe deklariert, was das kantonale Steueramt in Übereinstimmung mit § 31 Abs. 1 lit. c StG korrekt berücksichtigt hat.

b) Es stellt sich die Frage, ob dem Pflichtigen, wie von ihm beantragt, nebst dem gewährten Alimentenabzug auch noch der hälftige Kinderabzug (und Einzelern-tarif) zusteht. Eine solche Kumulation des Abzugs von Kinderunterhaltsbeiträgen und Kinderabzügen ist indes wie bereits erwähnt (E. 2b und c) nicht vorgesehen (vgl. auch VGr, 9. April 2015, SB.00126, E. 3; BGr, 1. April 2010, 2C\_580/2009, E. 4.1 m.H.; Richner/Kaufmann/Meuter, § 31 N 61 StG). Der Unterhaltsbeiträge empfangende Elternteil setzt diese zusätzlich zu seinen eigenen Mitteln für die Bedürfnisse des Kindes ein. Soweit er bei minderjährigen Kindern die erhaltenen Unterhaltsbeiträge als Einkommen versteuern muss, ist steuerrechtlich davon auszugehen, dass er zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder sorgt und damit Anspruch auf den Sozialabzug für Kinder hat (BGr, 11. März 2019, 2C\_905/2017, E. 2.1.2.; BGr, 11. Oktober 2010, 2C\_437/2010, E. 2.2 = StE B 29.3 Nr. 39).

c) Auf den vom Pflichtigen mit dem Rekurs ins Recht gelegten Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft vom 18. März 2016 betreffend Anwendung eines Splittingtarifs bei alternierender Obhut in einem interkantonalen Sachverhalt ist nicht weiter einzugehen. Der vorliegende Fall betrifft angesichts des Wohnsitzes beider Eltern in der Gemeinde E eine rein zürcherische Angelegenheit, so dass sich die Frage von vornherein nicht stellt, in welcher Weise allfällige Nachteile infolge kantonal unterschiedlicher Regelungen bei den Sozialabzügen auszugleichen sind, wenn die Eltern in verschiedenen Kantonen wohnen. Sodann unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt unter anderem dadurch von jenem des genannten Entscheids, als die dort geschiedene Ehefrau an ihrem zu Gunsten ihres geschiedenen Ehegatten

auf Geltendmachung von Kinderabzügen verzichtete und auch die Unterhaltsbeiträge fielen mit jährlich total Fr. 12'000.- für die beiden Kinder gegenüber Fr. 21'600.- rund 44.4% tiefer als vorliegend aus.

d) Somit muss es mit der Anwendung der geschilderten konstanten Praxis der Nichtkumulierung von Alimentenabzügen und Kinderabzügen zugunsten des desselben Steuerpflichtigen sein Bewenden haben und ist dem Pflichtigen demnach der beantragte hälftige Kinderabzug für seine beiden Kinder zu verweigern.

5. a) Leben beide Elternteile mit den Kindern zusammen oder befinden sich die Kinder in alternierender Obhut, so ist konsequenterweise nur demjenigen Steuerpflichtigen die Anwendung des (privilegierten) Tarifs nach Art. 36 Abs. 2<sup>bis</sup> DBG zu gewähren, welcher auch den Kinderabzug beanspruchen darf (Agnér/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 36 N 1; KS-ESTV vom 20.1.2000, Ziff. 3; Gerhard Hauser, Zu den steuerlichen Folgen des neuen Scheidungsrechts, insbesondere zur gemeinsamen elterlichen Sorge, ASA 68 [1999/2000] 360 ff.). Dieser Elternteil ist regelmässig derjenige, welcher den Unterhalt "zur Hauptsache" bestreitet (BGer, 12.01.1999, StE 1999 B 29.3 Nr.15). Eine doppelte Gewährung des Verheiratetentarifs bzw. des Einelterntarifs ist ausgeschlossen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 36 N 40 und 59 ff. DBG; BGE 133 II 305 = Pra 2008 Nr. 39; a.M. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 36 N 16 f., in Anlehnung an die ausnahmsweise hälftige Aufteilung des Kinderabzuges, sowie Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Sozialtarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 214 und 218 f., die annehmen, dass der Gesetzgeber bei der Formulierung von Art. 36 Abs. 2 DBG nicht an die damals noch seltenen Fälle der gemeinsamen elterlichen Sorge mit alternierender Obhut bei beiden Elternteilen gedacht habe und es sich somit eine [echte] Lücke des Gesetzes handle, welche ihrer Ansicht nach geschlossen werden müsse). Im Unterschied zu den Kinderabzügen besteht beim Steuertarif keine Regelung, die es erlauben würde, der alternierenden Obhut der Eltern über ihre Kinder Rechnung zu tragen. Eine solche Möglichkeit müsste vielmehr durch den Gesetzgeber eingeführt werden (BGr, 19. März 2009, 2C\_472/2008, E. 4.2).

Da dem Pflichtigen nebst dem Alimentenabzug kein Kinderabzug (vgl. E. 4d) zusteht, kann ihm auch der Einelterntarif nicht gewährt werden.

b) Offen bleiben kann damit die Frage, ob der Pflichtige in der Steuerperiode 2016 tatsächlich zu 52% der Zeit seine beide Kinder betreut hat, was angesichts seiner Angaben in der Steuererklärung 2016, konkreter den Berufsauslagen 2016, höchst zweifelhaft erscheint, deklarierte er dort doch Fahrkosten vom Wohnort zum Arbeitsort (29 km pro Fahrt) für 240 Arbeitstage und den vollen Mehrkostenabzug von Fr. 3'200.- für auswärtige Verpflegung. Dies deutet viel eher auf ein 100%- als auf ein 50%- Arbeitspensum hin, womit eine Kinderbetreuung durch den Pflichtigen jedenfalls unter der Woche (gemäss eigenen Angaben Montag bis Mittwochmittag) kaum möglich gewesen sein dürfte.

c) Anzumerken ist ferner, dass der zivilrechtliche Wohnsitz des gemeinsamen Sohnes B erst mit Verfügung vom 22. Juni 2017 als für die Dauer des Gerichtsverfahrens betreffend Unterhaltsklage beim Vater festgelegt wurde und dass beide gemeinsamen Kinder im Rubrum dieser Verfügung als bei ihrer Mutter, D, an der ...strasse 37 in der Gemeinde E wohnhaft aufgeführt wurden. Dies relativiert zumindest für die Steuerperiode 2016 die Aussagekraft der eingereichten zivilrechtlichen Wohnsitzbestätigung der Gemeinde E vom 31. Januar 2018, welche bei alternativer Obhut ohnehin lediglich ein Indiz dafür sein kann, um den im Sinne von § 35 Abs. 2 i.V.m. § 34 Abs. 1 lit. a StG als mit Kindern zusammenlebend und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreitenden Elternteil, welcher dadurch Anspruch auf Besteuerung nach dem Einzelterntarif hat, zu ermitteln.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Bei diesem Ausgang hat der Rekurrent die Gerichtskosten zu tragen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen

[...]