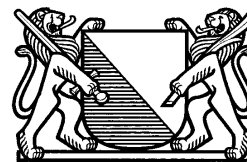


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2019.101

1 ST.2019.131

Entscheid

11. Oktober 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2017 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2017

hat sich ergeben:

A. In seiner Steuererklärung 2017 deklarierte A (nachfolgend der Pflichtige) für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 79'200.- bzw. für die Staats- und Gemeindesteuern ein solches von Fr. 72'100.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 362'000.-. Dabei machte er den Kinderabzug und den zusätzlichen Versicherungsprämienabzug für seine beiden Kinder B, Jahrgang 2014, und C, Jahrgang 2017, vollumfänglich geltend. Zusammen mit der Steuererklärung reichte er ein von ihm selbst und von seiner Konkubinatspartnerin und Kindesmutter unterzeichnetes Gesuch ein, dies gemäss Deklaration vorzunehmen.

Mit Veranlagungs- und Einschätzungsgentscheid vom 20. Mai 2019 reduzierte das kantonale Steueramt die deklarierten Kinder- und zusätzliche Versicherungsprämienabzüge auf die Hälfte mit der Begründung, dass die Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge stünden und beide Elternteile über ein Einkommen verfügten, weswegen die Abzüge auf beide hälftig aufzuteilen seien.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 4. Juni 2019 Einsprache und beantragte, deklarationsgemäss veranlagt bzw. eingeschätzt zu werden. Die Kindesmutter erziele keinerlei Erwerbs-, Ersatz- oder Renteneinkünfte. Sie habe lediglich einen Zinsertrag von Fr. 5.- aus Bankguthaben.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 13. Juni 2019 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 13. Juni 2019 wiederholte der Pflichtige den Einspracheantrag. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 23. Juli 2019 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Aufgrund der vorliegend gegebenen Voraussetzungen (Fall von grundsätzlicher Bedeutung) von § 114 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) ist die Sache vom Steuerrekursgericht in Dreierbesetzung zu entscheiden, auch wenn der Streitwert weniger als Fr. 20'000.- beträgt.

2. a) Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) können für minderjährige Kinder unter elterlicher Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen je Fr. 6'500.- 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 Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG für das Kind geltend gemacht werden. Der Kanton sieht in § 34 Abs. 1 lit. a StG eine gleichlautende Regelung vor, mit Ausnahme von der Tatsache, dass sich der Abzug je Kind auf Fr. 9'000.- bemisst.

Laut Art. 33 Abs. 1^{bis} lit. b DBG erhöht sich der Versicherungsprämienabzug um Fr. 700.- für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person, für die der Steuerpflichtige einen Abzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG beanspruchen kann. Im Kanton erhöht sich der Versicherungsprämienabzug um Fr. 1'300.- (§ 31 Abs. 1 lit. g StG). Wird bei nicht gemeinsam besteuerten Eltern der Kinderabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 34 Abs. 1 lit. a StG hälftig aufgeteilt, gilt dies auch für die Erhöhung der Abzüge für jedes Kind um Fr. 700.- bzw. 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."

Unter Fussnote 10 wird dasselbe für den Anwendungsbereich von Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG festgehalten.

Das Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) über die Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 21. Dezember 2010 sieht keine entsprechende "Billigkeitslösung" für den Fall, dass nur ein Elternteil ein Einkommen erzielt, vor.

b) In den Einspracheentscheiden (R-act. 4 und 5) erwog das kantonale Steueramt, dass die im Merkblatt aufgeführte Regel nur dann zum Zug komme, wenn der andere Elternteil gar kein Einkommen erziele. Die klare gesetzliche Regelung sehe vor, dass der Kinderabzug ausnahmslos hälftig aufzuteilen sei, sofern das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge stehe und keine Unterhaltsbeiträge geleistet würden. Somit sei die im Merkblatt vorgesehene "Billigkeitsausnahme" sehr restriktiv anzuwenden.

An diesem Standpunkt hält das kantonale Steueramt in der Rekursantwort vom 23. Juli 2019 fest (R-act. 7).

c) Zur Begründung seines Rekurses macht der Pflichtige geltend, dass der Vermögensertrag von Fr. 5.- der Kindesmutter als belanglos zu betrachten und keinesfalls einem Einkommen gleichzusetzen sei. Des Weiteren verrechne die Schwyzer Kantonalbank monatliche Kontoführungsgebühren von Fr. 3.- und Versand- und Verarbeitungsgebühren von Fr. 12.- zu Lasten der Kindesmutter, womit letztlich ein Nettoaufwand anstelle eines Ertrags resultiere (R-act. 2, mit Verweis auf R-act. 3/5-6).

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, sche-

matische 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 kantonalrechtliche 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 im Ergebnis 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 erwähnten 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 blosse

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). 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, mit dem zwangsläufig neue Ungleichheiten geschaffen werden (wie etwa vorliegend beabsichtigt die unsinnige unterschiedliche Behandlung von einem Einkommen von Fr. 0.- und einem solchen von Fr. 5.-). Die Frage wurde bislang vom Steuerrekursgericht offen gelassen (StRG, 19. Dezember 2017, ST.2017.82).

cc) Auszugehen vom Wortlaut der formellgesetzlichen Grundlagen ist zunächst festzuhalten, dass eine "Billigkeitslösung" im Sinn der Zuweisung des gesamten Kinder- bzw. zusätzlichen Versicherungsprämienabzugs an einen einzigen Ehegatten bei der vorliegenden Konstellation (gemeinsame elterliche Sorge, keine Unterhaltsbeiträge, Konkubinat) nicht vorgesehen ist. Der klare Wortlaut des Gesetzes lässt diesbezüglich keinen Raum für eine andere Auslegung.

Im Gegenteil, die ausnahmslose Aufteilung des Kinderabzugs und des zusätzlichen Versicherungsprämienabzugs wurde gemäss Eidgenössischen Materialien einer abgestuften Lösung bewusst vorgezogen. So lässt sich der Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern vom 20. Mai 2009 (BBl 2009 4729 ff.) entnehmen:

"Im DBG kann grundsätzlich derjenige Elternteil den Kinderabzug beanspruchen, bei welchem das unmündige Kind wohnt (Art. 213 Abs. 1 Bst. a DBG). Diesem wird auch der Tarif für Verheiratete gewährt (Art. 214 Abs. 2 DBG). Die Zuteilung des Kinderabzugs sowie des anzuwendenden Tarifs wird im Kreisschreiben Nr. 7 vom 20. Januar 2000 «Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG); Übertragung der gemeinsamen elterlichen Sorge auf unverheiratete Eltern und die gemeinsame Ausübung elterlicher Sorge durch getrennte oder geschiedenen Eltern» weiter ausgeführt. Für die Fälle, in denen sich das Kind in alternierender Obhut beider Elternteile befindet und keine Beiträge von einem Elternteil an den anderen für den Unterhalt des Kindes fliessen, sieht das Kreisschreiben vor, dass das Ausmass der Obhut jedes Elternteils das massgebende Kriterium für die Zuteilung des Kinderabzugs und für die Gewährung des Verheiratetentarifs ist. Demjenigen Elternteil, der den bedeutenderen Anteil an der tatsächlichen Betreuung übernimmt, werden der Kinderabzug sowie der mildere Tarif gewährt. Wenn beide Elternteile in gleichem Ausmass die tatsächliche Betreuung übernehmen, bildet das höhere Einkommen das entscheidende Kriterium für die Zuteilung. Beahlt trotzdem einer der Elternteile dem anderen einen Unterhaltsbeitrag, so wird dieser Fall so geregelt, wie wenn keine alternierende Obhut vorläge." (Ziff. 1.2.3.3.1, zur bis Ende 2010 geltenden Bundesregelung).

und weiter:

"Für diese Fälle schlug der Bundesrat in der Vernehmlassung eine Änderung bei der Zuteilung des Kinderabzuges vor. Jeder Elternteil sollte den halben Abzug geltend machen können, sofern keine Abzüge für Unterhaltsbeiträge an die Kinder nach Artikel 33 geltend gemacht werden. Die letztgenannte Voraussetzung ist notwendig, damit nicht eine doppelte Entlastung (Kinderabzug und Abzug für Alimente) stattfindet. Im Hinblick auf eine vollzugstaugliche Lösung soll dies unabhängig davon erfolgen, ob sich das Kind in alternierender Obhut befindet oder nicht. Dies deshalb, weil der Veranlagungsbehörde nicht zugemutet werden kann, den effektiven Anteil jedes Elternteils an der Obhut des Kindes zu ermitteln. Die Aufteilung des Kinderabzugs, wie sie in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagen ist, stösst sowohl in den Kantonen als auch bei vielen anderen Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmern auf Ablehnung; dies einerseits aus Praktikabilitätsgründen und andererseits, weil individuellere Lösungen gefordert werden. Trotzdem scheint es aus Gründen der rechtlichen Gleichbe-

handlung angebracht, unter bestimmten vollzugstauglichen Voraussetzungen eine hälftige Zuteilung des Kinderabzuges, wie sie in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagen wurde, einzuführen." (Ziff. 1.2.3.3.2, zur Gesetzesänderung des DBG).

Der Regierungsrat des Kantons Zürich folgte in der Wahl des Wortlauts in seinem Antrag vom 30. April 2013 (RRB Nr. 490) der Eidgenössischen Regelung, mit Ausnahme der Höhe des abzuziehenden Betrags. Die Eidgenössische und die kantonale Regelung stützen sich auf dieselben Überlegungen und sind mithin gleich auszulegen.

dd) Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass sich die streitbetroffenen Regelungen gemäss Merkblatt als gesetzwidrig erweisen. Die vom Pflichtigen beanspruchte vollumfängliche Gewährung des Kinderabzugs und zusätzlichen Versicherungsprämienabzugs ist daher zu verweigern.

ee) Anzumerken bleibt schliesslich, dass das Abweichen vom Gesetz seitens der unteren Behörde grundsätzlich den Entscheid der Rechtsmittelbehörde nicht zu präjudizieren vermag, solange anzunehmen ist, dass die Rechtsauffassung der oberen Behörde im Anschluss an deren Entscheid auf von der unteren Behörde befolgt wird (BGE 90 I 159 = Pra 53 Nr. 135). Vorliegend bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Einschätzungsbehörde inskünftig weiterhin die streitbetroffenen Regelungen anwenden wird.

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).

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Die Kosten sind der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen, da einzig das widerrechtliche Merkblatt und dessen inkonsequente Anwendung (die Abzüge wurden dem Pflichtigen im Vorjahr gestützt auf dasselbe Merkblatt gewährt) Anlass zum Rechtsmittelverfahren gegeben haben (Hunziker, Mayer-Knobel, Art. 144 N 12 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 151 N 16a StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]