



Entscheid

19. September 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. Schweizerische Eidgenossenschaft,

2. Staat Zürich,

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) und seine Lebenspartnerin B sind je zur Hälfte Eigentümer einer Einfamilienhaus-Liegenschaft. Im gleichen Haushalt wohnt ihre gemeinsame Tochter C. In der Steuererklärung 2015 deklarierte der Pflichtige effektive Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 7'418.- und machte den vollen Kinderabzug und Versicherungsprämienabzug für die Tochter geltend. Mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2015 sowie Einschätzungsentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2015 vom 28. November 2017 stellte sich die Steuerkommissärin – neben weiteren, hier nicht interessierenden Korrekturen – auf den Standpunkt, dass der Pflichtige nur den hälftigen Anteil der Unterhaltskosten abziehen könne, und zwar in der Höhe von Fr. 3'758.-. Ferner habe es für die Tochter, die unter gemeinsamer elterlicher Sorge stehe und für die keine Unterhaltsbeiträge vereinbart seien, mit dem halben Kinder- und Versicherungsprämienabzug sein Bewenden. Dementsprechend setzte sie das steuerbare Einkommen auf Fr. 119'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 117'100.- (auch satzbestimmend; Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 215'000.- (satzbestimmend Fr. 258'000.-) fest.

B. Die vom Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 12. März 2018 teilweise gut und ermässigte das steuerbare Einkommen auf Fr. 115'400.- (auch satzbestimmend; direkte Bundessteuer) bzw. auf Fr. 113'000.- (auch satzbestimmend; Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 206'000.- (satzbestimmend Fr. 240'000.-).

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 9./13. April 2018 beantragte der Pflichtige dem Steuerrekursgericht, dass ihm die Unterhaltskosten im deklarierten Wert von Fr. 7'418.- wie auch der gesamte Kinder- und Versicherungsprämienabzug zu gewähren seien.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 20. Juni 2018 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Begründung der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen ist, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückzukommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Streitgegenstand des Beschwerde- und Rekursverfahrens bilden nur noch die Quote des dem Pflichtigen zustehenden Unterhaltsabzugs für die Liegenschaft sowie der Umfang des auf ihn entfallenden Kinder- und Versicherungsprämienabzugs für die Tochter C.

2. a) Gemäss Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert. Dazu gehören nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte. Nach ständiger Rechtsprechung steht der Abzug nicht nur dem zivilrechtlichen Eigentümer, sondern auch demjenigen Steuerpflichtigen zu, der sich in einer vergleichbaren Stellung befindet, wie z.B. in derjenigen eines Nutzniessers oder Wohnrechtsberechtigten (RB 1991 Nr. 22, 2004 Nr. 93 [beide Leitsatz]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 32 N 8 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 30 N 7). Bei Miteigentum erfolgt der Abzug nach den jeweiligen Quoten (StRG, 7. April 2011, 2 DB.2010.257 + 2 ST.2010.354, E. 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 8a DBG, § 30 N 7a StG).

b) Das kantonale Steueramt hat in den Einspracheentscheiden die vom Pflichtigen deklarierten Unterhaltskosten für die Liegenschaft von Fr. 7'418.- betragsmässig anerkannt. Als Miteigentümer zur Hälfte könne er jedoch nur eine Quote von 50% geltend machen (R-act. 4 und 5). Dem hält der Pflichtige in Beschwerde und Rekurs entgegen, dass er neben den Schuldzinsen auch die effektiven Unterhaltskosten der Lie-

genschaft trage. Weil seine Partnerin B nur ein geringes Einkommen erziele, sei es ihr nicht möglich, diese Kosten mitzutragen. Beim Erwerb der Liegenschaft habe die darlehensgebende Bank darauf bestanden, dass hälftiges Miteigentum vereinbart worden sei. Unter diesen Umständen stehe ihm der gesamte Unterhaltsabzug zu (R-act. 2).

c) Laut Art. 649 Abs. 1 ZGB tragen die Miteigentümer vorbehaltlich einer abweichenden vertraglichen Regelung Verwaltungskosten, Steuern und andere Lasten, die aus dem Miteigentum erwachsen oder auf der gemeinschaftlichen Sache ruhen, im Verhältnis ihrer Anteile. Die gleiche Ordnung mit quotaler Aufteilung gilt nach Art. 712h ZGB auch beim Stockwerkeigentum. Die Besteuerung des Mietertrags einer Liegenschaft im Miteigentum erfolgt ebenfalls bei jedem Miteigentümer nach Massgabe seines Anteils am Gesamtgrundstück (BGr, 26. Juni 2002, StR 2002, 564). Das Entsprechende muss für die mit dem Eigentum am Grundstück zusammenhängenden Aufwendungen für Unterhalt und Schuldzinsen gelten. Dementsprechend hat die (frühere) Steuerrekurskommission III mit Entscheid vom 12. Januar 2006 (ST.2005.215 + DB.2005.108) den Liegenschaftenerhalt eines Stockwerkeigentümers nur im Umfang seiner Wertquote anerkannt. Wie das Steuerrekursgericht im Entscheid vom 7. April 2011 (DB.2010.257 + ST.2010.354) erkannt hat, ist die auf einer persönlichen Beziehung beruhende, von den zivilrechtlichen Grundsätzen abweichende Tragung des Unterhalts unbeachtlich (ebenso StRG, 17. Mai 2011, DB.2011.55 + ST.2011.85).

d) Nach dem Gesagten hat das kantonale Steueramt dem Pflichtigen zu Recht nur den hälftigen Unterhaltsabzug gewährt; die andere Hälfte steht der Miteigentümerin B zu. Auf die Korrektur des in den Einspracheentscheiden enthaltenen Rechenfehlers (50% von Fr. 7'418.- = Fr. 3'709.- statt Fr. 3'758.-) kann wegen Geringfügigkeit verzichtet werden.

3. a) Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG kann vom Einkommen ein Abzug von Fr. 6'500.- gemacht werden für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige sorgt. Laut Art. 35 Abs. 2 DBG wird dieser Abzug nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode festgesetzt. Dem Steuerpflichtigen, der einen Kinderabzug geltend machen kann, steht zusätzlich ein Versicherungsprämienabzug bzw. Abzug für Zinsen von Sparkapi-

talien von Fr. 700.- zu (Art. 33 Abs. 1^{bis} lit. b DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 131 DBG).

Bei den Staats- und Gemeindesteuern 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.-.

b) In den Einspracheentscheiden hat das kantonale Steueramt die hälftige Aufteilung des Kinder- und Versicherungsprämienabzugs unter Hinweis auf die genannten Gesetzesbestimmungen sowie sein Merkblatt vom 28. Mai 2015 über die Gewährung von Sozialabzügen und die Anwendung der Steuertarife bei Familien (ab Steuerperiode 2015; ZStB Nr. 34.2, alt Nr. 20/013 [abrufbar unter: www.steuern.ch]) verteidigt. Wie das Merkblatt festhalte (S. 8, Rz. 3), könne ein Elternteil dann im Einverständnis des anderen den gesamten Abzug gelten machen, wenn nur er ein Einkommen erziele. Dies gelte nach der Praxis der Amtsstelle auch dann, wenn der andere nur ein "minimalstes" Brutto-Einkommen erziele. Weil die Kindsmutter über ein Erwerbseinkommen verfüge, seien die Voraussetzungen für eine vom Gesetz abweichende Zuweisung des Kinder- und des Versicherungsprämienabzugs an den Vater hier nicht erfüllt (R-act. 4 und 5). Dem hält der Pflichtige in Beschwerde und Rekurs entgegen, dass es ihm in der Steuerperiode 2015 erstmals möglich sei, den gesamten Abzug geltend zu machen, obwohl er schon in den Vorjahren für den Unterhalt der Tochter aufgekommen sei. Es sei unverständlich, dass das kantonale Steueramt ihm diese "Abzugschance" entgegen der Absicht des Gesetzgebers, Familien zu unterstützen, verbaue (R-act. 2).

c) aa) 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).

bb) 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.

d) Nach dem Gesagten stützt der klare Gesetzeswortlaut die dem Einspracheentscheid zugrundeliegende Auffassung des kantonalen Steueramts. Ob die im erwähnten Merkblatt erwähnte Ausnahmeregelung gesetzmässig ist oder nicht, erscheint als fraglich (StRG, 19. Dezember 2017, ST.2017.82, www.strgzh.ch), kommt vorliegend jedoch ohnehin nicht zur Anwendung, weil B in der Steuerperiode 2015 ein Erwerbseinkommen erzielt hat.

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 DBG). 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/Konkubinats-, Einverdiener-/Doppelterdienerfamilie usw.). 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 des gemeinsamen Kindes zu verpflichten, wobei diese dann auch effektiv zu bezahlen sind (vgl. BGr, 1. September 2006, 2A_37/2006; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 33 N 21e ff. DBG). 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. 3b genannten Merkblatts.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

4. Bei diesem Prozessausgang sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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