

Direkte Bundessteuer. Kantonale direkte Steuern. Art. 127 Abs. 2 BV. Art. 36 Abs. 2bis DBG. Art. 41 Abs. 1 lit. f StG. Tarif und Sozialabzug für geschiedene Personen, die alleine mit minderjährigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Auslegung des Kriteriums des zur Hauptsache bestrittenen Unterhalts. Gemäss Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung wird bei gemeinsamer elterlicher Sorge der Elternteil, der Unterhaltszahlungen für ein minderjähriges Kind erhält, bei der direkten Bundessteuer zum Elterntarif besteuert. Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung sind Verwaltungsverordnungen. Als solche sind sie für die Gerichte nicht verbindlich. Die Gerichte weichen von Verwaltungsverordnungen aber nicht ohne triftigen Grund ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts ist zulässig. Unterhaltsleistende steuerpflichtige Personen können den Unterhaltsbeitrag für eine minderjährige Person vom Einkommen abziehen. Würde Ihnen auch der tiefere Elterntarif gewährt, würden sie steuerlich doppelt entlastet. Dies wäre mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren. Für das Gericht ergaben sich im konkreten Fall keine triftigen Gründe, um von der festgelegten Verwaltungspraxis abzuweichen. Diese steht auch im Einklang mit der Lehre. Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer. Die für die kantonalen und kommunalen Steuern massgebliche gesetzliche Bestimmung lautet gleich wie auf Bundesebene. Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde auch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern.

Obergericht, 24. März 2017, OG V 16 8

Aus den Erwägungen:

2. Strittig und zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2014 zum Elterntarif nach Art. 36 Abs. 2bis DBG zu besteuern ist und ob ihm der (höhere) Sozialabzug gemäss Art. 41 Abs. 1 lit. f StG zu gewähren ist.

3. a) Die Vorinstanz führt im angefochtenen Entscheid aus, der Beschwerdeführer sei geschieden und übe mit der ehemaligen Ehepartnerin über das gemeinsame unmündige Kind bei alternierender Obhut die gemeinsame elterliche Sorge aus. Er habe im Steuerjahr 2014 Unterhaltsbeiträge für das minderjährige Kind an seine ehemalige Ehepartnerin überwiesen. Gemäss Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung sei in einer solchen Konstellation derjenige Elternteil zum Elterntarif zu besteuern, welcher die Unterhaltsleistungen erhalte. Gleiches gelte für den höheren Sozialabzug bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Es werde davon ausgegangen, dass derjenige Elternteil, welcher die Unterhaltsleistungen erhalte und auch versteuern müsse, den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreite. Derjenige, welcher die Unterhaltsleistungen erbringe, könne diese dafür vom Einkommen abziehen. Gemäss Scheidungsurteil seien noch bis zum 30. Juni 2016 Unterhaltsleistungen durch den Beschwerdeführer zu erbringen. Nach Ablauf der Unterhaltsleistungspflicht müsse die Sachlage neu geprüft werden.

b) Der Beschwerdeführer führt aus, massgebend für die Anwendung des Elterntarifs beziehungsweise die Gewährung des höheren Sozialabzugs sei die Frage, wer den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreite. Den Unterhalt bestreite zur Hauptsache

derjenige Elternteil, welcher mehr als die Hälfte der Unterhaltskosten des Kindes übernehme. Vergleiche man seine eigenen Vermögensverhältnisse mit denjenigen seiner ehemaligen Ehepartnerin, sei offensichtlich, dass er, der Beschwerdeführer, den Unterhalt zur Hauptsache, das heisse zu mehr als der Hälfte, bestreite. Er übernehme zusätzlich zur Leistung der Unterhaltsbeiträge weitere Kosten, wie Skiausrüstung, Krankenkassenprämien etc. Die Argumentation der Vorinstanz möge für den «üblichen» Scheidungsfall zutreffen, das heisse, wenn die Unterhaltsleistungsempfängerin die alleinige Obhut über das Kind ausübe. Im vorliegenden Fall sei aber nicht genügend berücksichtigt worden, dass er, der Beschwerdeführer, Unterhaltsleistungen bezahle und gleichzeitig die hälftige Obhut über das Kind übernehme. Wenn – wie vorliegend – bewiesen werden könne, dass der Unterhaltsleistende und nicht die Unterhaltsempfängerin den Unterhalt zur Hauptsache bestreite, seien der Elterntarif und der höhere Sozialabzug dem Unterhaltsleistenden zu gewähren.

c) Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst sich in ihrer Vernehmlassung vom 25. Mai 2016 den Ausführungen der Vorinstanz an und ergänzt, der Elterntarif könne nicht auf verschiedene steuerpflichtige Personen aufgeteilt werden. Lebten die Eltern in rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe, werde der Elterntarif stets nur einer Person zugewiesen. Den Elterntarif erhalte dabei derjenige Elternteil, welcher die Unterhaltsleistungen erhalte. Der Grund dafür liege darin, dass der Unterhaltspflichtige die geleisteten Unterhaltsbeiträge von seinem Einkommen abziehen könne und somit bereits entlastet sei. Der Elternteil, welcher die Unterhaltsleistungen erhalte, müsse diese dagegen versteuern, könne aber den (tieferen) Elterntarif beanspruchen. Steuerlich erscheine es daher gerechtfertigt, dass der Unterhaltsleistende nicht noch zusätzlich mit dem tieferen Elterntarif entlastet werde.

4. a) Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer von seiner ehemaligen Ehefrau geschieden ist und von dieser getrennt in einem eigenen Haushalt lebt. Ebenso ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer und seine ehemalige Ehefrau für das gemeinsame minderjährige Kind die gemeinsame elterliche Sorge innehaben und die alternierende Obhut leben. Ferner steht fest, dass der Beschwerdeführer im hier interessierenden Steuerjahr Kinderunterhaltsbeiträge an seine ehemalige Ehepartnerin geleistet hat und diese Beiträge von seinem Einkommen in Abzug bringen konnte. Strittig ist zwischen den Beteiligten lediglich, was «den Unterhalt zur Hauptsache bestreiten» im Sinne von Art. 36 Abs. 2bis DBG beziehungsweise Art. 41 Abs. 1 lit. f StG bedeutet. Verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Personen, die alleine mit minderjährigen oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehenden Kindern oder mit unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben haben nämlich nur dann Anspruch auf einen höheren Sozialabzug beziehungsweise auf eine Besteuerung nach dem Elterntarif, wenn sie (auch) den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreiten (Art. 36 Abs. 2bis DBG i.V.m. Art. 36 Abs. 2 DBG; Art. 41 Abs. 1 lit. f StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016 N. 53 zu Art. 36).

b) Gemäss Kreisschreiben Nr. 30 vom 21. Dezember 2010, 2. Aufl., der Eidgenössischen Steuerverwaltung wird bei gemeinsamer elterlicher Sorge der Elternteil, der Unterhaltszahlungen erhält, zum Elterntarif besteuert (Ziff. 13.4.2 S. 25). Im vorliegenden Fall wäre der Beschwerdeführer demgemäss nicht nach dem Elterntarif zu besteuern, wenn der Auffassung im Kreisschreiben Nr. 30 gefolgt werden könnte. Da die massgebliche Bestimmung im kantonalen Recht mit Bezug auf die vorliegende Streitfrage gleich lautet, wäre dem Beschwerdeführer für die Kantons- und Gemeindesteuern ebenso der höhere Sozialabzug nicht zu gewähren.

c) Das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung stellt eine Verwaltungsverordnung dar. Als solche richtet sich das Kreisschreiben an die Durchführungsstellen und ist für das Gericht nicht verbindlich. Das Gericht soll Verwaltungsverordnungen bei seiner Entscheidung aber berücksichtigen, sofern sie eine

dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Das Gericht weicht also nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsverordnungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Insofern wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Weisungen eine rechtsgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (BGE 133 V 352 E. 5.4.2, 131 V 45 E. 2.3, 130 V 171 f. E. 4.3.1). Zu prüfen ist somit im Folgenden, ob die zuvor genannte Praxis (E. 4b hievon) der gesetzlichen Vorgabe, wonach der Elterntarif demjenigen Elternteil zu gewähren ist, welcher den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet, gerecht wird. Zu Recht wird von keiner Seite bestritten, dass der Elterntarif und der höhere Sozialabzug jeweils nur einem Elternteil zugewiesen werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 40 zu Art. 36; Kästli/Schlup Guignard, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Muri-Bern 2014, N. 6 zu Art. 42).

d) Die Lehre folgt – soweit sie sich äussert – der Auffassung, dass derjenige Elternteil zum Elterntarif besteuert wird, welcher die Unterhaltsleistungen erhält und versteuert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 55 zu Art. 36; Kästli/Schlup Guignard, a.a.O., N. 6 zu Art. 42; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Basel 2001, N. 15 f. zu Art. 36). Wer Unterhaltsbeiträge an den anderen Elternteil für unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder leistet und diese vom Einkommen abziehen könne, bestreite in steuerlicher Hinsicht den Unterhalt nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 55 zu Art. 36). Wie die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zur vorliegenden Verwaltungsgerichtsbeschwerde ausführt, soll nicht derjenige Steuerpflichtige, welcher die geleisteten Unterhaltsbeiträge bei seinem Einkommen abziehen könne, zusätzlich durch den tieferen Elterntarif entlastet werden.

e) Das Bundesgericht hat in einem neueren Leitentscheid zum Kriterium des zur Hauptsache bestrittenen Unterhalts eines Kindes festgehalten, dass bei der Konstellation, wo die geschiedenen Ehegatten die gemeinsame elterliche Sorge sowie die alternierende Obhut zu gleichen Teilen haben und *kein Unterhaltsbeitrag bezahlt wird (Hervorhebung durch das Obergericht)*, angenommen werde, dass der Elternteil mit dem höheren Einkommen bedeutender zum Unterhalt des Kindes beitrage und infolgedessen in den Genuss des Elterntarifs komme. Wenn diese Annahme sich als unbegründet erweise, da die Eltern zu gleichen Teilen zum Unterhalt des Kindes beitragen, indem beide den gleichen Betrag zahlen, müsse der Elterntarif demjenigen Elternteil gewährt werden, der das niedrigere Einkommen habe (BGE 141 II 349 E. 6.3.2 = Pra 6/2016 Nr. 45, S. 436). Das Bundesgericht begründete seine Auffassung mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BGE a.a.O. E. 6.4). Zur Frage der Zuteilung des Elterntarifs für den Fall, dass Unterhaltsbeiträge bezahlt werden, musste sich das Bundesgericht nicht explizit äussern (vergleiche aber BGE 141 a.a.O. E. 6.2).

f) Die Sozialabzüge und Tarife haben zum Zweck, die Steuerbelastung auf schematische Weise an die besondere persönliche und wirtschaftliche Situation jeder Kategorie von Steuerpflichtigen anzupassen, entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV; BGE 141 a.a.O. E. 4.5). Nach diesem Grundsatz soll jede Person entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beitragen. Die staatlichen Lasten sind gleichmässig entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf die Bürger zu verteilen (BGE 133 I 217 E. 7.1). Für den Bereich der Steuer vom Einkommen lässt sich dem Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sogenannte horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschiedenen hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten (sogenannte vertikale Steuergerechtigkeit). Es darf somit nicht sein, dass jemand mit niedrigem Einkommen gleich viel Steuern zahlen muss wie jemand mit hohem Einkommen (BGE 133 a.a.O. E. 7.2). Eine absolute Gleichbehandlung beziehungsweise eine mathematisch exakte Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in jedem

Einzelfall in horizontaler wie vertikaler Richtung ist aber nicht verlangt und auch nicht durchführbar. Im Interesse der Praktikabilität ist eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig (BGE 141 a.a.O. E. 4.5, 126 I 79 E. 2a). Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 141 a.a.O. E. 4.5, 126 a.a.O. E. 2a). Die dargelegten Grundsätze sind bei der Auslegung des Kriteriums «den Unterhalt zur Hauptsache bestreiten» im Sinne von Art. 41 Abs. 1 lit. f StG beziehungsweise Art. 36 Abs. 2bis DBG zu beachten (verfassungskonforme Auslegung: BGE 138 IV 235 E. 3, 137 III 221 E. 2.4.1, 131 II 703 E. 4.1).

g) Der Elterntarif gemäss Art. 36 Abs. 2bis DBG ist tiefer als der Tarif für die übrigen Steuerpflichtigen gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG. Der Sozialabzug gemäss Art. 41 Abs. 1 lit. f StG wiederum ist höher als der Sozialabzug für die übrigen Steuerpflichtigen nach Art. 41 Abs. 1 lit. g StG. Sowohl die Veranlagung zum Elterntarif als auch die Gewährung des höheren Sozialabzuges führen bei der steuerpflichtigen Person demnach zu einer steuerlichen Entlastung. Ferner kann derjenige Elternteil, welcher dem anderen Unterhaltsbeiträge für ein Kind bezahlt, diese Unterhaltsbeiträge von seinem Einkommen abziehen (Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 38 Abs. 1 lit. c StG). Demgegenüber muss der unterhaltsempfangende Elternteil die Unterhaltsbeiträge als Einkommen versteuern (Art. 23 lit. f DBG; Art. 28 lit. f StG). Würde dem unterhaltsleistenden Elternteil der Elterntarif beziehungsweise der höhere Sozialabzug gewährt, würde er steuerlich somit doppelt entlastet, weil er neben der tariflichen Entlastung auch die geleisteten Unterhaltsbeiträge von seinem Einkommen abziehen könnte. Eine solche Praxis wäre kaum mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu vereinbaren. Eine steuerliche Doppelentlastung wollte der Gesetzgeber denn auch vermeiden (vergleiche Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern vom 20.05.1999, BBl 2009 S. 4757). Indem der Unterhaltspflichtige die geleisteten Unterhaltsbeiträge von seinem Einkommen abziehen kann, die Unterhaltsempfängerin demgegenüber diese zu versteuern hat, jedoch den Elterntarif und den höheren Sozialabzug erhält, werden sowohl die wirtschaftlichen Verhältnisse der unterhaltsleistenden wie der unterhaltsempfangenden steuerpflichtigen Person adäquat berücksichtigt. Die Praxis der Vorinstanz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung setzt dies um und lässt damit eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zu. Dass mit der Praxis der Vorinstanz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung gewisse Schematisierungen und Pauschalisierungen einhergehen, mag subjektiv als stossend empfunden werden, ist aber im vorliegenden Fall nicht unzulässig (E. 4f hievor). Für das Gericht ergeben sich unter den gegebenen Umständen jedenfalls keine triftigen Gründe, um von der festgelegten Verwaltungspraxis, welche überdies im Einklang mit der Lehre steht, abzuweichen (vergleiche E. 4c hievor).

h) Indem der Beschwerdeführer der genannten Verwaltungspraxis folgend von der Vorinstanz nicht nach dem Elterntarif besteuert und ihm von dieser nicht der höhere Sozialabzug gewährt wurde, ist ihr Entscheid nach dem Gesagten nicht zu beanstanden. Damit ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer als auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.