

**BStP | 2026 | Nr. 5**

Betreff:	Einkommenssteuer, Abzug für Alleinerziehende, Verheirätetentarif, alternierende Obhut, Erfordernis der Unterstützung zur Hauptsache
Inстанz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	19. September 2024
Verfahrensnummer:	STRK.2024.20

Bei alternierender Obhut ist davon auszugehen, dass der Elternteil mit dem höheren Reineinkommen zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes sorgt und daher den Elterntarif erhält. Werden keine Unterhaltsbeiträge bezahlt, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu unterscheiden, ob die alternierende Obhut zu gleichen Teilen wahrgenommen wird oder nicht. Wenn das Ausmass der Anteile nicht gleich ist, wird der Elterntarif demjenigen Elternteil gewährt, der den bedeutenderen Anteil der Obhut hat, da dieser Elternteil mit seinen eigenen Ressourcen zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt. Wird die alternierende Obhut zu gleichen Teilen wahrgenommen, erachtet das Bundesgericht die Annahme als zweckmässig, den Elterntarif demjenigen Elternteil zu gewähren, der das höhere Einkommen habe. Diese Rechtsprechung wurde insofern präzisiert, als dass bei geschiedenen Ehegatten mit Kindern unter gemeinsamer elterlicher Sorge und gleichmässig ausgeübter, alternierender Obhut ohne Leistung von Unterhaltsbeiträgen derjenige Elternteil mit dem geringeren Einkommen den reduzierten Steuertarif in Anspruch nehmen kann, sofern vereinbart sei, dass beide Eltern den Unterhalt des Kindes zu gleichen Teilen übernehmen. In casu kommt nicht die präzisierende höchstrichterliche Rechtsprechung zur Anwendung, sondern es ist auf das Kreisschreiben der ESTV abzustellen, da der Rekurrent durch die Begleichung der Drittbetreuungskosten sowie der Krankenkassenprämien einen grösseren Anteil an den Unterhaltskosten übernimmt.

Sachverhalt:

A. In seiner Steuererklärung pro 2022 erklärte der Rekurrent, X., er sei getrennt. Zudem gab er an, sein minderjähriger Sohn Y. lebe in seinem Haushalt, wobei er sich mit dem anderen Elternteil das Sorgerecht teile und keine Unterhaltsbeiträge erhalte. Entsprechend machte er bei den kantonalen Steuern einen Abzug für alleinerziehende Personen von CHF 30'200.00, einen Freibetrag für alleinerziehende Personen von CHF 150'000.00 und einen Freibetrag für minderjährige Kinder von CHF 15'000.00 geltend.

Entgegen dieser Deklaration gewährte die Steuerverwaltung den Abzug für alleinlebende Personen in Höhe von CHF 18'100.00 und den Freibetrag für Übrige in Höhe von CHF 75'000.00. Der Freibetrag für minderjährige Kinder wurde ganz gestrichen. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen wurde auf CHF 11'500.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 0.00 festgesetzt. Die entsprechende Veranlagung datiert vom 28. November 2023.

B. Mit Schreiben vom 21. Dezember 2023 erhob der Rekurrent, vertreten durch lic. iur. Z., Rechtsanwalt, Einsprache und beantragte, die Veranlagungsverfügung vom 28. November 2023 sei aufzuheben und es sei neu zu verfügen und der Einkommensabzug für alleinerziehende Personen vorzunehmen, die Freibeträge für minderjährige Kinder und Einzelternfamilien zu gewähren sowie der Verheirätetentarif anzuwenden.

Mit Entscheid vom 8. Februar 2024 wies die Steuerverwaltung die Einsprache bezüglich der kantonalen Einkommenssteuer pro 2022 ab. Soweit die Einsprache die Vermögenssteuer betraf, trat die Steuerverwaltung mangels Rechtsschutzinteresses nicht darauf ein. Bezüglich der Abzüge begründete die Steuerverwaltung die Abweisung der Einsprache damit, dass der Rekurrent die Unterhaltskosten des Kindes nicht zur Hauptsache getragen habe.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 7. März 2024. Der Rekurrent, wiederum vertreten durch lic. iur. Z., Rechtsanwalt, beantragt unter o/e-Kostenfolge, es sei neu zu veranlagen und in Bezug auf die kantonale Einkommenssteuer der Verheirateten-/Elterntarif (Tarif B) anzuwenden und der Einkommensabzug für alleinerziehende Personen vorzunehmen.

Mit Schreiben vom 26. März 2024 stellt der Rekurrent ein Gesuch um unentgeltliche Prozessführung.

In ihrer Vernehmlassung vom 17. April 2024 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Eventualiter sei der Rekurs hinsichtlich der Gewährung des Abzugs für alleinerziehende Personen sowie der Anwendung des Tarifs B kostenpflichtig abzuweisen, bezüglich der Unterhaltsbeiträge an minderjährige Kinder indessen gutzuheissen und zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Mit Verfügung vom 26. April 2024 wird das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege und Verbeiständung vom 26. März 2024 mit einem Selbstbehalt von CHF 373.50 teilweise gutgeheissen.

Mit Replik vom 26. April 2024 hält der Rekurrent an seinen Standpunkten und Anträgen fest.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2024 verzichtet die Steuerverwaltung auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen:

2. a) Der Rekurrent beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Februar 2024 betreffend kantonale Steuern pro 2022 insofern aufzuheben, als der Rekurrent neu zu veranlagen sei und in Bezug auf die kantonale Einkommenssteuer der Verheirateten- / Elterntarif (Tarif B) anzuwenden und ein Einkommensabzug für alleinerziehende Personen vorzunehmen sei.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung dem Rekurrenten zu Recht den Abzug für alleinerziehende Personen sowie die Anwendung des Verheirateten- / Elterntarifs (Tarif B) verweigert hat. Dabei ist zwischen den Parteien einzig umstritten, ob der Rekurrent zur Hauptsache für den Lebensunterhalt seines Sohnes aufgekommen ist.

3. a) Gemäss § 35 Abs. 1 StG werden vom Einkommen abgezogen: CHF 18'100.00 für alle steuerpflichtigen Personen, denen kein Abzug nach lit. d oder e zusteht (lit. c), CHF 30'200.00 für Alleinstehende mit eigenem Haushalt, sofern sie allein mit minderjährigen, erwerbsunfähigen oder der beruflichen Ausbildung obliegenden Kindern in häuslicher Gemeinschaft leben und an deren Unterhalt zur Hauptsache beitragen (lit e). Die Abzüge gemäss § 35 Abs. 1 lit. c, d und e sind nicht kumulierbar (§ 35 Abs. 2 StG).

b) § 42 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) weist den Abzug für alleinstehende Eltern minderjähriger, erwerbstätiger oder in Ausbildung stehender Kinder derjenigen Person zu, die mit dem Kind in häuslicher Gemeinschaft am gleichen Wohnsitz lebt, mit ihrem Einkommen und Vermögen (einschliesslich der von ihr versteuerten Kinderdotalimente) den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet und nicht im Konkubinat mit dem anderen Elternteil oder einer anderen Person lebt.

c) Das baselstädtische Steuergesetz kennt zwei Steuertarife. Tarif B gilt für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten sowie für Alleinstehende, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, wohingegen Tarif A für alleinstehende Steuerpflichtige zur Anwendung gelangt (vgl. § 36 StG).

d) Gemäss Ziffer 13.4.2 des Kreisschreibens Nr. 30 der ESTV vom 21. Dezember 2010 betreffend Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) (nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 30) ist bei getrenntlebenden Eltern mit minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge und keinen Unterhaltszahlungen zu unterscheiden, ob sich das Kind in alternierender Obhut befindet oder nicht. Besteht keine alternierende Obhut, wird der Elternteil, der mit dem Kind lebt, zum Elterntarif besteuert. Bei alternierender Obhut ist davon auszugehen, dass der Elternteil mit dem höheren Reineinkommen zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes sorgt und daher den Elterntarif erhält. Werden keine Unterhaltsbeiträge bezahlt, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu unterscheiden, ob die alternierende Obhut zu gleichen Teilen wahrgenommen wird oder nicht. Wenn das Ausmass der Anteile nicht gleich ist, wird der Elterntarif demjenigen Elternteil gewährt, der den bedeutenderen Anteil der Obhut hat, da dieser Elternteil mit seinen eigenen Ressourcen zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt. Wird die alternierende Obhut zu gleichen Teilen wahrgenommen, erachtet das Bundesgericht die Annahme als zweckmässig, den Elterntarif demjenigen Elternteil zu gewähren, der das höhere Einkommen habe (BGE 133 II 305 E 8.3 und 8.5). Diese Rechtsprechung präziserte das Bundesgericht in BGE 141 II 338 insofern, als dass bei geschiedenen Ehegatten mit Kindern unter gemeinsamer elterlicher Sorge und gleichmässig ausgeübter, alternierender Obhut ohne Leistung von Unterhaltsbeiträgen derjenige Elternteil mit dem geringeren Einkommen den reduzierten Steuertarif in Anspruch nehmen kann, sofern vereinbart sei, dass beide Eltern den Unterhalt des Kindes zu gleichen Teilen übernehmen.

4. a) Die Steuerverwaltung stützt sich bei der Verweigerung des Abzugs für Alleinerziehende zur Hauptsache auf BGE 141 II 338. In diesem Entscheid hält das Bundesgericht fest, die im Kreisschreiben Nr. 30 festgehaltene Lösung, welche den reduzierten Steuertarif jenem Elternteil mit dem höheren Einkommen zuweist, verstosse gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Bei geschiedenen Eltern, welche die gemeinsame elterliche Sorge tragen, die alternierende Obhut gemeinsam ausüben, bei denen keine Unterhaltsbeiträge gezahlt werden und die Eltern übereingekommen sind, dass sie den Unterhalt des Kindes zu gleichen Teilen tragen, kommt gemäss dieser Rechtsprechung der Elternteil mit dem geringeren Einkommen zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes auf und kann somit den reduzierten Steuertarif beanspruchen. Um festzustellen, ob die Eltern den Willen zur Übernahme des Unterhalts zu gleichen Teilen hatten, ist auf das Scheidungsurteil abzustellen (vgl. BGE 141 II 338 E. 6.3.2).

b) Den Akten ist zu entnehmen, dass für den Sohn des Rekurrenten ein gemeinsames Sorgerecht bei alternierender Obhut besteht. Gemäss Ziffer 3 des Entscheides des Zivilgerichts Basel-Stadt vom 19. August 2020 betreuen die Eltern ihren Sohn zu gleichen Teilen. Der Rekurrent wird in Ziffer 4 verpflichtet, die Krankenkassenprämie des Sohnes von damals CHF 113.00 (abzüglich Prämienverbilligung) sowie die Kosten der Drittbetreuung von damals CHF 306.00 zu bezahlen. Zudem wurde festgestellt, dass der Rekurrent darüber hinaus nicht in der Lage sei, einen Unterhaltsbeitrag für die Ehefrau oder den Sohn zu bezahlen. Somit liegt anders als im von der Steuerverwaltung zitierten Bundesgerichtsentscheid keine Vereinbarung zwischen dem Rekurrenten und der Kindsmutter vor, welche einen Willen zur Übernahme der Kosten zu gleichen Teilen statuiert. Ein entsprechender Wille kann entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung nicht bereits in der Vereinbarung einer gleichwertigen alternierenden Obhut und der Nichtvereinbarung von Unterhaltsbeiträgen erblickt werden. Wie der vorliegende Fall zeigt, kann auch bei gleichwertiger alternierender Obhut ohne Unterhaltszahlungen der eine Elternteil zur Übernahme von höheren Unterhaltsleistungen verpflichtet werden. Das Bundesgericht setzt aber in seinem Entscheid für die Annahme der Vermutung, dass derjenige Elternteil mit dem geringeren Einkommen den reduzierten Tarif geltend machen kann, voraus, dass die Bezahlung des Unterhaltes zu gleichen Teilen erfolgt.

Die vorliegende Konstellation weicht somit wesentlich von dem dem Bundesgerichtsentscheid zugrundeliegenden Sachverhalt ab. Entsprechend kommt die präzisierende höchstrichterliche Rechtsprechung vorliegend nicht zur Anwendung, sondern es ist auf das Kreisschreiben der ESTV abzustellen. Wie dargelegt teilen sich die Elternteile die Unterhaltskosten nicht zu gleichen Teilen, sondern der Rekurrent übernimmt durch die Begleichung der Drittbetreuungskosten sowie der Krankenkassenprämien einen grösseren Anteil an den Unterhaltskosten. Ob und in welchem Umfang der Rekurrent überdies die Kosten des Sportvereins seines Kindes sowie die Ferienkosten übernommen hat, braucht daher nicht geprüft zu werden. Es ist gestützt auf Ziffer 14.4.2 des Kreisschreibens Nr. 30 der ESTV darauf abzustellen, wer zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt, um den Abzug für alleinerziehende Personen von CHF 30'200.00 zuzuweisen. Dies ist vorliegend der Rekurrent. Da der Rekurrent zur Hauptsache für den Unterhalt seines Sohnes aufkommt, ist überdies der Verheirateten- / Elterntarif (Tarif B) anzuwenden.

5. Abschliessend sei der Hinweis gestattet, dass es sachfremd erscheint, bei gemeinsamer Sorge und anteilmässiger gleichhoher, alternierender Obhut auf den formellen Wohnsitz des Kindes abzustellen. Der Wohnsitz mag zwar ein Indiz sein, wie die Steuerrekurskommission mit Entscheid 126/2002 vom 22. April 2004 bereits festgehalten hat. Allerdings sieht das schweizerische Recht für jede Person nur einen Wohnsitz vor. Da sich das Kind zu gleichen Teilen bei beiden Elternteilen aufhält, ist eine Ummeldung des Wohnsitzes aufgrund der Trennung der Eltern unnötig und nicht sachgerecht, weshalb in dieser Konstellation das Abstellen auf den Wohnsitz nicht massgeblich ist.

6. Für eine Umqualifikation der Bezahlung der Drittbetreuungskosten sowie der Krankenkassenprämie als Unterhalt, wie sie die Steuerverwaltung ihrem Eventualbegehren zu Grunde legt, besteht kein Raum. Ziffer 14.4 des Kreisschreibens Nr. 30 der ESTV ist zu entnehmen, dass es auch Konstellationen alternierender Obhut ohne Alimentenzahlungen gibt. Eine solche liegt hier vor. Eine Umqualifikation der Kostenübernahme als Alimentenzahlung widerspricht gerade dem System der alternierenden Obhut.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent den Unterhalt seines Sohnes zur Hauptsache trägt. Auch die übrigen Voraussetzungen sind erfüllt, so dass ihm der Abzug für alleinerziehende Personen von CHF 30'200.00 zu gewähren ist. Ferner ist für ihn der Verheirateten-/ Elterntarif (Tarif B) anzuwenden. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

8. [Kosten]

Beschluss:

1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Februar 2024 insofern aufgehoben, als auf den Rekurrenten der Verheirateten-/Elterntarif (Tarif B) anzuwenden ist und der Einkommensabzug für alleinerziehende Personen vorzunehmen ist.

2.-4. [...]