

Kinderabzug, Alleinerzieherabzug

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 30. Juni 1998

Wird ein minderjähriges Kind von den getrennt lebenden Eltern abwechselungsweise betreut, so stehen der Kinderabzug und der Alleinerzieherabzug jenem Elternteil zu, bei welchem sich das Kind mehrheitlich in Obhut befindet und bei dem es seinen Wohnsitz hat.

I. Sachverhalt

B. B. ist verheiratet mit A. B. V. . Ihr Sohn C. ist acht Jahre alt. Zwischen den Ehegatten ist ein Scheidungsverfahren hängig. Nach einer Vereinbarung der Ehegatten vom 19. Oktober 1994 ist der Sohn jeweils von Dienstag bis Donnerstag Abend und jeden ersten Sonntag im Monat beim Vater, während der übrigen Zeit bei der Mutter. Im weiteren zahlt der Ehemann an den Unterhalt des Sohnes monatlich Fr. 750.– inkl. Kinderzulagen an die Ehefrau; diese bezahlt insbesondere die Kosten für Krankenkasse und Spielgruppe für den Sohn. In seiner Steuererklärung pro 1995 nahm B. B. von seinem Einkommen den Kinder- sowie den Alleinerzieherabzug jeweils im hälftigen Umfang in Anspruch. Mit Änderungsanzeige vom 14. Juni 1996 teilte die Steuerverwaltung B. B. mit, dass Kinder- und Alleinerzieherabzug nicht zulässig seien, da ihm der Abzug der effektiv geleisteten Unterhaltsbeiträge gewährt worden sei, und erliess am 2. August 1996 eine entsprechende Veranlagung. Gegen die Nichtanerkennung des Kinder- und Alleinerzieherabzugs erhob B. B. am 12. August 1996 Einsprache. Sie wurde von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 23. Oktober 1996 abgewiesen. Gegen diesen Einspracheentscheid rekurrierte B. B. an die Steuerrekurskommission und beantragte die Zulassung des Kinder- und des Alleinerzieherabzugs. Es sei ferner festzustellen, dass die Vorinstanz die Verletzung von Art. 4 Abs. 2 BV nicht geprüft, den Sachverhalt unvollständig und willkürlich festgestellt sowie ihrem Entscheid falsche Zitate zugrundegelegt habe. Die Steuerrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 21. August 1997 ab.

Gegen diesen Entscheid hat B. B. rechtzeitig Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben, mit dem er die Zulassung des Kinder- und des Alleinerzieherabzugs beantragt. Es sei ferner festzustellen, dass die Steuerrekurskommission die Verletzung von Art. 4 Abs. 2 BV unvollständig und nicht im Sinne der Einsprache geprüft habe, dass sie nicht auf sämtliche Rechtsbegehren im Rekurs vom 23. November 1996 und im Nachtrag vom 8. Dezember 1996 eingetreten sei, dass sie den Sachverhalt unvollständig und willkürlich festgestellt habe, dass sie bezüglich der Beweiserhebung betreffend der Betreuungszeiten bei der Kindsmutter wesentlich weniger Anforderungen stelle als beim Rekurrenten, dass sie den Einwand, es seien dem Entscheid falsche Zitate aus den Materialien zugrundegelegt worden, nicht geprüft, den Willen des Gesetzgebers der im Entscheid der Steuerverwaltung falsch zitierten Gesetzes-

materialien nicht abgeklärt habe, dass sie auf das Kostenerlassgesuch nicht eingetreten sei und einen unverhältnismässigen Kostenentscheid gefällt habe und dass die Feuerwehr des Kantons Basel-Stadt bei genau gleicher Sachlage auf die Erhebung einer Feuerwehersatzabgabe verzichtet habe. Überdies sei dem Rekurrenten für das vorliegende Verfahren der Kostenerlass zu bewilligen. Demgegenüber hält das Finanzdepartement in allen Teilen am Entscheid fest, ebenfalls der Rekurrent in seiner Replik an seinem Standpunkt. Die Referentin hat dem Rekurrenten den Kostenerlass mit einem Selbstbehalt von Fr. 900.– bewilligt. Der Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg gefällt worden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Steuerrekurskommission ist eine vom Regierungsrat gewählte Kommission (§ 29 Abs. 2 des Steuergesetzes, StG), deren Entscheide gemäss § 10 Abs. 1 VRPG und gemäss § 41 Abs. 2 OG dem Rekurs an das Verwaltungsgericht unterliegen. Daraus folgt dessen funktionelle und sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses.

Nach § 13 Abs. 1 VRPG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Damit sind die Legitimationsvoraussetzungen gleich wie in Art. 48 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG) und Art. 103 des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) geregelt, weshalb zur Auslegung der kantonrechtlichen Normen Literatur und Judikatur zu den zitierten bundesrechtlichen Bestimmungen herangezogen werden können (vgl. Hans Dressler, Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Handbuch des Staats- und Verwaltungsrecht des Kantons Basel-Stadt, Basel 1984, S. 424; VGE vom 14. Dezember 1990 i.S. W.F. und Kons.). Die Prüfung der Legitimationsvoraussetzungen hat das Verwaltungsgericht in jedem Fall von sich aus und von Amtes wegen vorzunehmen. Dies entbindet den Rekurrenten allerdings nicht davon, dem Verwaltungsgericht darzulegen, aus welchen Umständen er seine Legitimation ableitet. Ihm obliegt die Beweislast dafür, dass ihm das behauptete Rekursrecht zusteht (BJM 1993 S. 45; Manfred Bayerdörfer, Die Beschwerde Voraussetzungen nach baselstädtischem Verwaltungsprozessrecht, Basel 1980, S. 80; Heiner Wohlfart, Die Rekursbefugnis im baselstädtischen Verwaltungsprozess, BJM 1993 S. 120).

Als Steuerpflichtiger ist der Rekurrent vom Entscheid der Steuerrekurskommission berührt und hat grundsätzlich ein schutzwürdiges Interesse an seiner Aufhebung oder Abänderung. Der Rekurrent begehrt mit den Rechtsbegehren 1 – 7 den Erlass einer Feststellungsverfügung. Dies setzt allerdings ein spezifisches schutzwürdiges Interesse (Feststellungsinteresse) voraus. Das Erfordernis des Feststellungsinteresses verhindert eine missbräuchliche und nutzlose Prozessführung, z.B. aus blosser Rechthaberei, und dient damit auch der Prozessökonomie, indem überflüssige Prozesse vermieden werden.

Nach der Praxis der Bundesbehörden ist der Erlass von Feststellungsverfügungen dann zulässig, wenn ein schutzwürdiges, rechtliches oder tatsächliches Interesse an der sofortigen Feststellung vorhanden ist, keine öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen, und wenn dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann; darüber hinaus ist praxismässig erforderlich, dass das Interesse besonders, unmittelbar und aktuell sein muss. Nicht feststellungsfähig sind hingegen theoretische oder abstrakte Rechtsfragen sowie blosser Tatsachen (vgl. Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz 1187 ff.).

Ein Feststellungsinteresse ist dann zu bejahen, wenn es sich um Rechtsverhältnisse handelt, welche sich bereits bis zu einem gewissen Grad konkretisiert haben, wenn dem Antragsteller ein Nachteil erwachsen würde, falls die Feststellungsverfügung nicht erlassen würde, wenn ein aktuelles Interesse an der Feststellung besteht und wenn auch die Feststellungsverfügung im Verhältnis zur gestaltenden Verfügung subsidiär ist (vgl. Bayerdörfer, a.a.O., S. 86 f.).

Da der Rekurrent dem Verwaltungsgericht in keiner Weise darlegt, woraus er seine Legitimation ableitet, sowie der ihm obliegenden Beweislast für das Zustehen des behaupteten Rekursrechts nicht gerecht wird, ist ein Interesse am Erlass einer Feststellungsverfügung nicht ersichtlich, zumal er im wesentlichen die Zulassung des Kinder- und Alleinerzieherabzugs begehrt (Rechtsbegehren 9 und 10).

Der Rekurrent ist folglich nur für die Rechtsbegehren 8 – 10 gemäss § 13 Abs. 1 VRPG zum Verwaltungsrekurs legitimiert, während auf die Rechtsbegehren 1 – 7 nicht eingetreten werden kann.

Mangels besonderer gesetzlicher Vorschriften im Steuergesetz richtet sich die Kognition nach der allgemeinen Vorschrift von § 8 VRPG. Danach hat das Verwaltungsgericht im vorliegenden Fall zu prüfen, ob die Verwaltung das kantonale öffentliche Recht, namentlich das Steuergesetz und die Steuerverordnung, richtig angewendet, den Sachverhalt richtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder eine ihr vorgeschriebene Verfügung grundlos verzögert hat.

2. a) Der Rekurrent macht in seiner Steuererklärung pro 1995 einen Alleinerzieher- sowie einen Kinderabzug geltend. § 44 Abs. 1 Ziff. 1 lit. b StG sieht vor, dass Alleinstehende mit eigenem Haushalt, sofern sie allein mit minderjährigen, erwerbsunfähigen oder der beruflichen Ausbildung obliegenden Kindern in häuslicher Gemeinschaft leben, vom reinen Einkommen einen persönlichen Abzug von Fr. 3'500.– vornehmen können. § 44 Abs. 1 Ziff. 2 StG i.V. m. § 20 VoStG sieht vor, dass für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder der beruflichen Ausbildung obliegende Kind, welches in häuslicher Gemeinschaft mit dem oder der Steuerpflichtigen lebt, und sofern er oder sie den Unterhalt des Kindes mindestens zur Hälfte bestreitet, einen Abzug von Fr. 5'000.– vorgenommen werden kann, wobei dieser Abzug für ein Kind nur einmal geltend gemacht werden kann. Zu diesem Abzug befugt

ist, wer mit einem minderjährigen, erwerbsunfähigen oder der beruflichen Ausbildung obliegenden Kind in häuslicher Gemeinschaft lebt und an dessen Unterhalt mindestens zur Hälfte mit eigenen Mitteln beiträgt. Zu den eigenen Mitteln zählen auch die versteuerten Kinderunterhaltsbeiträge. Der persönliche Arbeitseinsatz und das durch die Betreuung verursachte Mindereinkommen bleiben bei der Ermittlung des Umfangs der Unterhaltskosten unberücksichtigt.

b) Gemäss § 12 Abs. 1 StG haben die Steuerpflichtigen alles zu tun, was nötig ist, um das Zustandekommen einer vollständigen und richtigen Veranlagung zu ermöglichen, und nach Abs. 2 der genannten Bestimmung hat der Steuerpflichtige auf Verlangen mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen, Geschäftsbücher und Belege vorzulegen und weitere Bescheinigungen beizubringen. Nach der allgemeinen Beweislastregel von Art. 8 ZGB hat derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, der aus ihr Rechte ableitet. Diese Beweislastregel gilt als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes auch im Verwaltungsverfahren. Daraus folgt für das Steuerrecht, dass die Steuerverwaltungsbehörden den Nachweis für steuerbegründende Tatsachen zu erbringen haben, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BJM 1990 S. 154 f.; VGE vom 6. August 1993 i.S. M.F.; vgl. Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 2 B V, 88 B I).

Die Veranlagung durch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt wurde auf die zwischen den Ehegatten B. am 19. Oktober 1994 abgeschlossene Trennungskonvention abgestützt, welche vom Rekurrenten selbst eingereicht wurde. Die Trennungskonvention verpflichtet den Rekurrenten, monatlich Fr. 750.– an den Unterhalt des Sohns C. zu bezahlen. Verschiedene Kostenpositionen, welche für das Kind erbracht werden müssen, gehen zu Lasten der Mutter. In besuchsrechtlicher Hinsicht ist festgehalten, dass der Sohn sich jeweils von Dienstag nach der Spielgruppe bis Donnerstag Abend und jeden ersten Sonntag im Monat beim Rekurrenten aufhält. In der übrigen Zeit ist gemäss ausdrücklicher Vereinbarung das Kind bei der Mutter, was zeigt, dass das Kind grundsätzlich ihr zugeteilt worden ist und sich überwiegend bei ihr in Obhut befindet. Eine abweichende Vereinbarung unter den getrenntlebenden Ehegatten ist nicht nachgewiesen.

Der Rekurrent behauptet demgegenüber, dass er seit dem Jahre 1995 die Betreuung des Kindes zu mehr als der Hälfte übernommen habe und folglich abzugsberechtigt sei.

Den Ausführungen des Rekurrenten kann aber für seine Behauptung keinerlei Beweis entnommen werden. Vielmehr liefert er mit der von ihm eingereichten Trennungskonvention einen für die Ablehnung des von ihm begehrten Alleinerzieher- und Kinderabzuges tauglichen und objektiven Anhaltspunkt. Eine nicht bewiesene Parteibehauptung vermag keine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen, wie es § 12 Abs. 1 StG verlangt. Schon gar nicht wird die Richtigkeit der Behauptung i.S. von § 13 Abs. 1 StG nachgewiesen. Die Ausführungen des Beschwerdeführers vermögen deshalb die in der gerichtlich genehmigten, von ihm

selbst eingereichten Trennungskonvention geregelte Betreuungssituation nicht umzustossen. Dem Rekurrenten gelingt es daher nicht, rechtsgenüchlich nachzuweisen, dass sich die Situation tatsächlich verändert hat.

Auch die Tatsache, dass der Rekurrent in seiner Steuererklärung (Ziff. 14) nur Fr. 11'636.– anstatt den ihm gemäss Konvention zustehenden Betrag von Fr. 15'840.– an Alimenterabzügen (vgl. angefochtener StRKE S. 4) geltend gemacht hat, vermag daran nichts zu ändern. Die blosser Geltendmachung eines reduzierten Alimenterabzuges genügt nicht, um eine veränderte Sachlage zu beweisen und die Steuerverwaltung ihrerseits zu einer entsprechenden Behandlung zu veranlassen.

Überdies ist auch keine häusliche Gemeinschaft des Rekurrenten mit seinem Sohn gegeben, denn die monatlichen Zahlungen des Unterhaltsschuldners haben ja gerade den Zweck, zu den Kosten beizutragen, welche dadurch entstehen, dass das Kind bei der Unterhaltsgläubigerin wohnt und lebt. Des weiteren ist der Sohn C. einwohnerpolizeilich am Wohnsitz der Mutter gemeldet.

Die Vorinstanz geht daher mangels Nachweises einer abweichenden Vereinbarung zu Recht von der Regelung der Trennungskonvention vom 19. Oktober 1994 und vom Umstand aus, dass die elterliche Obhut vorwiegend von der Mutter ausgeübt wird.

c) In materieller Hinsicht kommt hinzu, dass der Rekurrent seine monatlichen Unterhaltszahlungen in der Höhe von Fr. 1'320.– schon als Alimenter in Abzug bringt. Die Ehefrau und Unterhaltsgläubigerin muss gemäss § 38 lit. d StG für Alimenter, welche sie empfängt, Einkommenssteuern entrichten; damit steht ihr der Kinderabzug zu, da sie die Steuerpflichtige der Kinderunterhaltsbeiträge ist und diese somit zu ihren «eigenen Mitteln» zu zählen sind (§ 20 VoStG i.V.m. § 38 lit. d StG). Es bleibt folglich kein Platz für einen Kinderabzug auf der Seite des Rekurrenten, hält doch gerade § 44 Abs. 1 Ziff. 2 StG fest, dass der Abzug für ein Kind nur einmal vorgenommen werden kann.

3. Der Rekurrent wendet ein, diese Beurteilung verletze Art. 4 Abs. 2 BV. Dieser bestimmt: «Mann und Frau sind gleichberechtigt. Das Gesetz sorgt für ihre Gleichstellung, vor allem in Familie, Ausbildung und Arbeit. Mann und Frau haben Anspruch auf gleichen Lohn für gleichwertige Arbeit.» § 44 Abs. 1 Ziff. 1 lit. b StG definiert die zum Abzug Berechtigten mit dem Begriff «Alleinstehende». Dieser Begriff ist geschlechtsneutral und gibt daher weder der Mutter noch dem Vater einen Vorrang beim Abzug. Art. 4 Abs. 2 BV ist daher nicht tangiert (BJM 1991 S. 265 ff.).

Zu klären ist damit noch die Frage, ob mit § 44 Abs. 1 Ziff. 2 i.f. StG, wonach der Abzug für ein Kind nur einmal vorgenommen werden kann, das Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 4 Abs. 1 BV verletzt. Der Rekurrent scheint insofern eine rechtswegliche Behandlung zu erkennen, als die Vorinstanz eine prozentuale Aufteilung des Abzuges entsprechend dem Anteil der Betreuung durch die beiden Elternteile nicht zulässt.

Ein Erlass verletzt das Gebot einer rechtsgleichen Behandlung nach Art. 4 Abs. 1 BV, wenn er zwischen mehreren zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen rechtliche Unterscheidungen trifft, die sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lassen und für die ein vernünftiger Grund nicht ersichtlich ist, oder wenn er tatsächliche Verhältnisse gleich behandelt, die voneinander wesentlich abweichen und einer unterschiedlichen Behandlung bedürfen. Die vertretbare rechtliche Differenzierung hat danach an einen erheblichen tatsächlichen Unterschied zu knüpfen. Die Erheblichkeit des Unterschieds beurteilt sich nach den allgemeinen Prinzipien der Rechtsordnung und je im Hinblick auf den konkreten, zu regelnden Sachverhalt. Dem Gesetzgeber steht ein weiterer Spielraum der Gestaltung offen. Er darf ohne weiteres aus Gründen der Praktikabilität schematische Regelungen schaffen und aufgrund von Durchschnittserfahrungen und Wahrscheinlichkeitsmassstäben Vereinfachungen vornehmen, «sofern die dadurch bewirkte Erleichterung in der Rechtsanwendung nicht in einem Missverhältnis zur Abweichung von den durch die Rechtsgleichheit gebotenen Differenzierungen steht» (G. Müller, Kommentar BV Art. 4 N 32; vgl. auch Imboden/Rhinow, a.a.O.; wo die Vereinfachung angesichts der zahllosen unterschiedlichen Gegebenheiten geboten ist und die unterschiedliche Behandlung nicht zu unbilligen und dem Gesetzeszweck widersprechenden Ergebnissen führt, lässt sich nicht von einer willkürlichen Differenzierung bzw. unzulässigen Rechtsungleichheit sprechen (Imboden/Rhinow, a.a.O., S. 425; VGE vom 2. Februar 1990 i.S. Dr. I.B.).

Das Verwaltungsgericht entschied in einem Fall die Frage, ob dem ledigen Vater bei einem Beschäftigungsgrad von 50% eine Haushaltszulage zustehe. Es schützte die Auffassung des Personalamtes, das davon ausging, dass eine vom ledigen Vater allenfalls erbrachte Beteiligung an der Obhut eines unter der elterlichen Gewalt seiner ledigen Mutter stehenden Kindes keinen Anspruch auf Ausrichtung einer Haushaltszulage bewirke. Da diese Lösung unabhängig vom Geschlecht des Gewaltinhabers erfolgt, erweckt sie keine Bedenken. Die Beschränkung des Anspruchs auf Haushaltszulage auf die Person, welche die elterliche Gewalt ausübt, entsprach dem Umstand, dass diese für die Betreuung und Unterbringung des Kindes bei sich oder an einem anderen Ort verantwortlich ist. Damit bestand der Anspruch zwar auch, wenn das Kind an einem anderen Ort untergebracht war, nicht aber wenn für dieses blosse Unterhaltszahlungen geleistet wurden. Allein der Gewaltinhaber trägt die volle Verantwortung für das Kind. Auf eine allenfalls erbrachte Beteiligung an der Obhut musste die Verwaltung hingegen nicht abstellen (VGE vom 2. Februar 1990 i.S. Dr. I.B.).

Mit dieser Konkretisierung des Gebots einer rechtsgleichen Behandlung ist der vorliegende Rekurs vergleichbar. Ebenso hält sich der Entscheid der Vorinstanz über den Kinder- und Alleinerzieherabzug an die dabei massgebenden Grundsätzen. In beiden Fällen ist eine gewisse Vereinfachung und Schematisierung gerechtfertigt und gerade unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit und der Rechtssicherheit wegen in Kauf zu nehmen.

Dem Umstand, dass der vom Rekurrenten erbrachten Beteiligung an der Obhut nicht Rechnung getragen wird, liegt somit jedenfalls keine Art. 4 BV verletzende mangelhafte Differenzierung zugrunde. Der Rekurs ist folglich unbegründet und abzuweisen, soweit auf ihn einzutreten ist.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit auf ihn einzutreten ist.