



Entscheid vom 18. März 2016 (510 15 58)

Splittingtarif, alternierende Obhut, Interkantonaler Sachverhalt

Besetzung Vizepräsident Dr. L. Schneider, Steuerrichter Peter Salathe, Steuerrichter Markus Zeller, Jörg Felix, Dr. Philippe Spitz, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.**_____, vertreten durch TLT Thomas Lincke Treuhand AG, Hauptstrasse 32, 5070 Frick

Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staats- und Gemeindesteuer 2012**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung wurde der Pflichtige als Einzelperson und ohne die Gewährung des Vollsplittingtarifs sowie Kinderabzugs für die im Kanton Basel-Landschaft vereinnahmten Mietzinsen veranlagt.

2. Gegen diese Verfügung erhob der Vertreter des Pflichtigen Einsprache mit dem Begehren, es seien der Vollsplittingtarif sowie ein Kinderabzug zu gewähren. Zur Begründung führte der Vertreter aus, bei der Trennung sei das gemeinsame Sorgerecht vereinbart worden und dass die Kinder je zur Hälfte bei der Mutter resp. beim Vater wohnen würden. Der Rekurrent leiste zwar abzugsfähige Unterhaltszahlungen für die Verpflegung bei der Mutter, wobei er darüber hinaus alle weiteren Kosten der Kinder wie Verpflegung und Unterkunft bei sich, Versicherungen, Krankenkasse, Kleidung sowie Auslagen im Zusammenhang mit der Ausbildung übernehme. Der Pflichtige habe somit das Sorgerecht für die Kinder, lebe im Durchschnitt mit einem Kind in Hausgemeinschaft und bestreite den Unterhalt der Kinder zur Hauptsache. Damit würden ihm sowohl das Vollsplitting als auch ein Kinderabzug zustehen.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 15. Juni 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache diesbezüglich ab. Zur Begründung führte sie aus, der Pflichtige habe für das Hauptsteuerdomizil im Kanton B.____ Kinderunterhaltsbeiträge in Höhe von Fr. 12'000.-- deklariert. In der entsprechenden Veranlagung 2012 seien die hier strittigen Steuervorteile aberkannt worden, da die Kinderabzüge gemäss Rücksprache mit dem Steueramt C.____ der Mutter gewährt worden seien, wobei diese Veranlagung rechtskräftig sei. Die Höhe der Alimente sei nicht als unwesentlich anzusehen. Der Familiensteuertarif und die Kinderabzüge würden der Mutter zustehen. Darüber hinaus hätte die Wohnsitzbehörde die Familienverhältnisse geprüft. Insofern bestehe keine Veranlassung von der Beurteilung abzuweichen. Folgerichtig sei dem Rekurrenten sowohl der Tarifvorteil als auch der Kinderabzug unabhängig von der Regelung über die elterliche Sorge und der tatsächlichen Betreuungssituation zu Recht verweigert worden.

4. Mit Schreiben vom 16. Juli 2015 erhob der Vertreter des Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Dem Rekurrenten sei das Vollsplitting, ein Kinderabzug sowie der Versicherungsabzug für ein Kind zu gewähren. 2. Unter o/e Kostenfolge.

Zur Begründung führte er u.a. aus, für das halbe Jahr, welches die Kinder bei der Mutter verbringen würden, leiste der Pflichtige Unterhaltszahlungen von je Fr 6'000.-- pro Kind für Verpflegung und Unterkunft. Während der anderen Hälfte des Jahres würden die Kinder beim Pflichtigen leben und er übernehme neben der Unterkunft und der Verpflegung in dieser Zeit zudem alle weiteren Kosten. Die Teilzahlungen würden bei Weitem nicht den Unterhalt der Kinder abdecken. Der Rekurrent trage nachweislich ebenfalls während der Hälfte des Jahres die Wohn- und Verpflegungskosten, sowie darüber hinaus die restlichen Lebenshaltungskosten der Kinder und leiste damit neben den von seiner Ex-Frau zu versteuernden Unterhaltszahlungen zusätzlich einen weitaus höheren Beitrag zu den gesamten Lebenshaltungskosten seiner beiden Kinder. Die spezielle Konstellation, welche sowohl beim Vater als auch bei der Mutter ein voll eingerichtetes Domizil für die Kinder voraussetze sowie die anfallenden zusätzlichen Kosten für den öffentlichen Verkehr führe zu entsprechend höheren Lebenshaltungskosten der Kinder. Der Betrag von Fr. 12'000.-- würde daher nicht einmal für den Unterhalt eines Kindes ausreichen. Das Kreisschreiben Nr. 30 regle die vom Rekurrenten tatsächlich gelebte Situation nicht. Im Durchschnitt lebe je ein Kind permanent beim Rekurrenten und ein Kind bei der Mutter. Die Eltern der beiden Kinder seien getrennt, hätten gemeinsame elterliche Sorge und alternierende Obhut. Konkret würden zusammen faktisch Unterhaltszahlungen für ein Kind geleistet, somit würden der Mutter ebenfalls ein Kinderabzug sowie ein Versicherungsabzug zustehen. Da der Rekurrent nicht nur Unterhaltszahlungen leiste, sondern auch die Obhut im eigenen Haushalt inne habe, sei der Elternteil, der zur Hauptsache für den Unterhalt aufkomme, nach dem Elterntarif bzw. mit Vollsplitting zu besteuern.

5. Mit Vernehmlassung vom 14. August 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die Aufteilung auf je ein Kind entspreche nicht der Realität. Einerseits würden beide Kinder immer als Einheit behandelt und es würden daher Kinderalimente für beide Kinder vorgesehen und nicht nur für eines. Wer Unterhaltsbeiträge für Kinder leiste und diese als Alimente zum Abzug bringen dürfe, trage steuerlich betrachtet keine Kosten des Kinderunterhalts, da die Empfängerin der Unterhaltszahlungen diese zu versteuern habe und die Auslagen trage. Die alimentenverpflichtete Person könne somit für die Kinder nicht gleichzeitig einen Kinderabzug tätigen, wenn sei Unterhaltsbeiträge zahle und abziehen könne.

6. An der Verhandlung und mit Verfügung vom 20. November 2015 hat das Steuergericht aufgrund von anhängigen Einsprachen des Pflichtigen in gleicher Sache am Hauptsteuerdomizil im Kanton B._____ entschieden, den Fall auszustellen und deren Beurteilung abzuwarten. Mit Veranlagung vom 14. Dezember 2015 wurde dem Pflichtigen im Kanton B._____ der Tarif für Verheiratete und der Kinderabzug für beide Kinder gewährt. Die Veranlagungen sind rechtskräftig. Die Steuerverwaltung hat sich nicht weiter vernehmen lassen.

7. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Strittig ist vorliegend, ob dem Pflichtigen, welcher seine beiden Kinder in alternierender Obhut in Ausübung des gemeinsamem Sorgerechts zusammen mit seiner Exfrau betreut, der Elterntarif und der Kinderabzug gewährt werden kann.

a) Gemäss § 34 Abs. 2 StG wird für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene oder ledige Steuerpflichtige, die mit unterstützungsbedürftigen Personen oder Kindern, für die ein Kinderabzug gemäss Abs. 4 gewährt wird, in häuslicher Gemeinschaft leben, der Steuersatz des halben steuerbaren Gesamteinkommens angewendet, mindestens aber der Minimalsteuersatz. Für den anwendbaren Steuersatz gemäss den Absätzen 1 und 2 sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend (§ 34 Abs. 3 StG).

Der gemäss den Absätzen 1 und 2 ermittelte Einkommenssteuerbetrag ermässigt sich um 750 Franken pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Sorge hat beziehungsweise hatte. Bei Zuteilung des gemeinsamen Sorgerechts (gemäss Artikel 133 Abs. 3 oder Artikel 298a Absatz 1 ZGB) steht der Abzug demjenigen Elternteil zu, der den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet. Der Abzug kann pro Kind nur einmal geltend gemacht werden. Sofern das Einkommen des Kindes die Steuerfreigrenze übersteigt, entfällt der Abzug. Für die Gewährung des Abzugs sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend (§ 34 Abs. 4 StG).

b) Gemäss Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV betr. Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 21. Dezember 2010 - 2. Auflage, 2014, (nachfolgend: KS Nr. 30) kann, falls kein Abzug für die Unterhaltsbeiträge für das Kind nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG von einem Elternteil geltend gemacht wird, jeder Elternteil je den halben Kinderabzug sowie den halben Versicherungs- und Sparsinsenabzug für das Kind geltend machen (Ziff. 14.4.1).

Bei alternierender Obhut erhält derjenige Elternteil, der zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt, den Elterntarif. Dabei ist davon auszugehen, dass dies derjenige mit dem höheren Einkommen ist. Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert (Ziff. 14.4.2).

Wird nach Ziff. 14.5.1 ein Abzug für die Unterhaltsbeiträge für das Kind nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG von einem Elternteil geltend gemacht, sind die Unterhaltsbeiträge für das Kind vom Empfänger zu versteuern. Der leistende Elternteil kann diese Alimentenleistungen in Abzug bringen. Der Elternteil, der die Unterhaltsleistungen erhält, kann den Kinderabzug sowie den Versicherungs- und Sparsinsenabzug für das Kind geltend machen (Ziff. 14.5.2). Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält, wird zum Elterntarif besteuert. Derjenige der die Unterhaltszahlungen leistet, erhält den Grundtarif (Ziff. 14.5.3).

c) Das KS Nr. 30 regelt die vorliegende Lebenssituation nicht. Es geht bei alternierender Obhut davon aus, dass falls keine Unterhaltsleistungen gezahlt werden, ein halber Kinderabzug und falls der Elternteil hauptsächlich für den Unterhalt des Kindes aufkommt, der Elterntarif in Anspruch genommen werden kann. Werden Unterhaltsleistungen ausgerichtet, darf beim zahlenden Elternteil ein Abzug in entsprechender Höhe vorgenommen werden, wobei der empfangende Elternteil den Kinderabzug und damit auch den Elterntarif geltend machen darf. Während dem in Ziff. 14.4 des Kreisschreibens noch die Rede vom Elternteil ist, der zur Haupt-

sache für den Unterhalt des Kindes aufkommt, ist diese Voraussetzung in Ziff. 14.5 nicht genannt.

Gemäss dem Entscheid vom 5. November 2013 des Bezirksgerichts D.____ betreut der Rekurrent seine beiden Kinder gemeinsam mit seiner geschiedenen Ehefrau alternierend im zweiwöchigen Rhythmus. Der Unterhalt wird, wenn die Kinder beim Rekurrenten wohnen, ausschliesslich durch diesen bestritten. Für die Zeit in der die Kinder bei der Mutter wohnen, bezahlt der Rekurrent lediglich anteilmässig einen Unterhalt in Höhe von Fr. 500.--. Aufgrund der Betreuungssituation und der Höhe der Unterhaltszahlungen ist davon auszugehen, dass diese Unterhaltszahlungen lediglich als Zahlungen anteilig (50 %) an die Betreuungsleistung durch die Mutter (50%) und nicht als volle Unterhaltszahlungen zu verstehen sind. Der Rekurrent übernimmt damit aber hauptsächlich die Kosten für den Unterhalt der Kinder. Somit liegt eine Vermischung der dargestellten Lebenssachverhalte von Ziffer 14.4. (Hauptsache für Unterhalt aufkommend, keine Unterhaltsbeiträge zahlend mit Elterntarif) sowie 14.5. (Unterhaltsbeiträge zahlend, Grundtarif) vor.

d) Wie die Steuerverwaltung bereits in ihrer Vernehmlassung ausgeführt hat, ist eine Kombination von Elterntarif, Unterhaltsabzug und Kinderabzug gesetzlich nicht vorgesehen und würde auch im Falle ein Elternteil hauptsächlich für den Unterhalt der Kinder aufkommt zu einer unzulässigen Kumulation von Steuervergünstigungen zu Gunsten nur eines Elternteils führen.

Aufgrund des hängigen Verfahrens am Hauptsteuerdomizil hat das Steuergericht den Entscheid im Kanton B.____ abgewartet und den Fall ausgestellt. Der Kanton B.____ hat die Veranlagung des Pflichtigen innerhalb des Einspracheverfahrens dahingehend angepasst, als dass er ihm den Tarif für Verheiratete und den Kinderabzug für beide Kinder gewährt hat. Diese Sichtweise entspricht praktisch der dargestellten Familiensituation in Ziff. 14.4 des Kreisschreibens. Die tatsächlich geleisteten jährlichen Unterhaltszahlungen in Höhe von Fr. 12'000.-- (=2 x Fr. 500.-- x 12) wurden jedoch im Gegensatz zur Lebenssituation in KS Nr. 30 unter Ziff. 14.5. dargestellt nicht berücksichtigt. Die geschiedene Ehefrau hat überdies an ihrem Wohnort beantragt zu Gunsten ihres geschiedenen Ehegatten auf die Geltendmachung von Kinderabzügen zu verzichten.

3. Fraglich ist nun, ob der Kanton Basel-Landschaft die vom Kanton B.____ korrigierte Veranlagung übernehmen muss.

a) Gemäss der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (VO StHG) Art. 2 Abs. 3 teilt die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerausscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung kostenlos mit.

Grundsätzlich spielt der Sitz- oder Wohnsitzkanton die „Leader-Rolle“ im Veranlagungs- und Ausscheidungsverfahren. Dies zeigt sich bereits bei der Gewährung einer Fristerstreckung für die Einreichung der Steuererklärung. Wenn der Steuerpflichtige beim Wohnsitz- oder Sitzkanton eine solche Fristerstreckung verlangt, muss er selber die anderen Kantone über den entsprechenden Entscheid informieren (Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz, (SSK) Nr. 16 vom 31. August 2001, Die Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (nachfolgend: KS SSK Nr. 16), Ziff. 22, S. 4).

Für die natürlichen Personen überprüft der Wohnsitzkanton des Steuerpflichtigen die Steuererklärung. Er führt die notwendigen Untersuchungen durch und fordert vom Steuerpflichtigen die nötigen Auskünfte für die Veranlagung und die Ausscheidung der steuerbaren Faktoren ein. Er übermittelt dem Kanton mit Spezial- oder Nebensteuerdomizil eine Kopie der Veranlagung sowie der interkantonalen Steuerausscheidung. Jeder Kanton wendet seine Gesetzgebung für die Festlegung des steuerbaren Einkommens und des steuerbaren Vermögens an. Der Kanton des Spezial- oder Nebensteuerdomizils kann vom Steuerpflichtigen die für die Veranlagung nötigen Auskünfte einverlangen. Er wird sich dabei zurückhalten, wenn der Wohnsitzkanton bereits eine Kontrolle durchgeführt hat. Als Allgemeinregel muss der Kanton mit dem Spezialsteuerdomizil des Grundeigentums seine Auskunftsanfragen auf die Faktoren begrenzen, die er direkt besteuert (KS SSK Nr. 16, Ziff. 22, S. 5).

b) Aufgrund einer summarischen Überprüfung ergibt sich damit folgendes: Aufgrund der Veränderungen der familiären Strukturen und Verhältnisse in den letzten Jahren nach einer Scheidung und damit auch der nach einer Scheidung bisher klassischen Aufteilung von Betreuung durch den einen Elternteil, sowie Alimentenleistungen durch den anderen Elternteil, kann keine eindeutige Zuteilung von aus der Betreuungssituation entstehenden Abzügen resp. steuerlichen Begünstigungen erfolgen. Die Tendenz die Kinder vermehrt in alternierender Obhut zu gleichen oder auch unterschiedlichen Teilen zu betreuen und der damit einhergehenden Aufteilung der Kosten nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der jeweiligen Elternteile verlangen nach adäquateren Lösungen, als dass es die Gesetzeslage derzeit hergibt.

Der Kanton B._____ bleibt dennoch konsequent. Eine Vermischung von Eltern- oder Verheiratetentarif sowie dem Abzug von Alimentenzahlungen erfolgt nicht. Damit kommt auch das Steuergericht aufgrund dieser im Zeitpunkt der heutigen Verhandlung bereits rechtskräftigen Veranlagung und damit definitiven Anpassung durch den Kanton B._____ zum Schluss, dass der Sichtweise des Hauptsteuerdomizils gefolgt werden kann und es für den Kanton Basel-Landschaft als Nebensteuerdomizil keinen Grund gibt von dieser Zuteilung abzuweichen. Ausserdem ist festzustellen, dass die gewährte Lösung der tatsächlich gelebten Lebenssituation am ehesten entspricht und für eine entsprechende steuerliche Entlastung des hauptsächlich für den Unterhalt aufkommenden Elternteils sorgt.

Aufgrund all dieser Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen und dem Rekurrenten der Eltern- tarif und die beiden Kinderabzüge zu gewähren.

4. a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Für das Rekursverfahren machte der Vertreter gemäss Honorarnote vom 16. Februar 2016 einen Zeitaufwand von 20,5 Stunden zu einem Stundensatz von Fr. 250.-- geltend, was Fr. 5'125.-- ergibt. Zusätzlich machte er diverse Auslagen, von Fr. 148.50 sowie Mehrwertsteuer (MWST) von Fr. 421.90 und somit eine Parteientschädigung inkl. Auslagen und MWST von Fr. 5'695.40 geltend. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Steuerberater beträgt Fr. 150.-- (vgl. Entscheid des Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Daraus folgend ist der Stundensatz zu kürzen. Zu kürzen ist auch der Stundenaufwand. Der dem Steuergericht eingereichte Rekurs umfasste 6 Seiten. Pro Seite ist eine Arbeitsstunde zu Fr. 150.-- zuzusprechen. Inkl. der beiden Verhandlungen wird somit ein Stundenaufwand von 12 Stunden als angemessen betrachtet. Demnach gestaltet sich die Berechnung wie folgt: $12 \times \text{Fr. } 150.-- = \text{Fr. } 1'800.--$ + Auslagen von Fr. 100.-- + Mehrwertsteuer von Fr. 152.-- ergibt ein Honorar von Fr. 2'052.--.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'000.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
3. Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'052.-- (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.
4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2) die Gemeinde E.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).