

604 2009-73

Urteil vom 6. November 2009

STEUERGERICHTSHOF

BESETZUNG

Präsident: Hugo Casanova
Beisitzer: Berthold Buchs, Michael Hank, Geneviève Jenny,
Albert Nussbaumer

PARTEIEN

X, Beschwerdeführer,

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Rue Joseph-Piller 13, Postfach,
1701 Freiburg, **Vorinstanz**,

GEGENSTAND

Einkommenssteuer der natürlichen Personen; Sozialabzüge für Kinder

Beschwerde vom 3. Juni 2009 gegen den Einspracheentscheid vom
27. Mai 2009; Kantonssteuer 2007

S a c h v e r h a l t

A. X lebt seit November 2001 von seiner Ehegattin getrennt. Die drei der Ehe entstammenden minderjährigen Kinder wurden zunächst (gemäss richterlichem Entscheid vom 10. bzw. 30. Juli 2003) der Obhut der damals in A wohnhaften Mutter anvertraut. Mitte August 2006 nahm X ebenfalls in A Wohnsitz. Seither wird die Obhut über die Kinder alternierend ausgeübt, wobei X nach wie vor noch Unterhaltsbeiträge für die Kinder leistet (unter Anrechnung gewisser Auslagen für die Kinder; vgl. die Abrechnungen bei den Akten). Im neusten Urteil des Gerichtspräsidenten des Saanebezirks vom 15. Januar 2007 wurden die faktisch bereits begründete alternierende Obhut über die drei Kinder auch rechtlich verankert und die Unterhaltsbeiträge für jedes Kind auf 1'000 Franken plus die Hälfte der Familienzulagen festgelegt.

In seiner Steuererklärung, welche er am 9. März 2008 für die Steuerperiode 2007 einreichte, machte X insbesondere Abzüge für Unterhaltsbeiträge (Ehefrau und Kinder) im Betrag von 79'780 Franken (davon je 13'793 Franken pro Kind) sowie die hälftigen Sozialabzüge für die Kinder, d.h. 11'000 Franken geltend.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 7. April 2009 wurden die geltend gemachten Alimentenzahlungen in der Höhe von 79'780 Franken in Abzug gebracht (Code 4.340). Hingegen wurden keine Sozialabzüge gewährt. Unter Berücksichtigung der übrigen Steuerfaktoren ergab sich ein steuerbares Einkommen von 64'475 Franken (Kantonssteuer) bzw. 66'277 Franken (direkte Bundessteuer). Daraus resultierten - unter Anwendung des ordentlichen Satzes für Alleinstehende - Steuerbeträge von 6'032.75 Franken (Kantonssteuer) bzw. 970.55 Franken (direkte Bundessteuer).

B. Am 10. Mai 2009 erhob X gegen diese Veranlagung, soweit sie die Kantons- und Gemeindesteuern betrifft, Einsprache. Er machte geltend, aufgrund seiner familiären Situation (alternierende Kinderbetreuung) habe er Anspruch auf die Hälfte des Sozialabzugs für die Kinder. Dies ergebe sich aus der rechtlichen Klarstellung, welche das Bundesgericht in Erwägung 3.2 seines Urteils 2C_472/2008 vom 19. März 2009 vorgenommen habe. Dieser Fall betreffe den Rekurs, den er bezüglich seiner Veranlagung für die Steuerperiode erhoben habe.

Mit Entscheid vom 27. Mai 2009 wies die Kantonale Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung legte sie - unter Hinweis auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts vom 14. Mai 2004 - insbesondere dar, die Aufteilung des Kinderabzugs gemäss Art. 36 Abs. 3 DStG komme nur in Frage, wenn ein gemeinsames Sorgerecht vereinbart werde und keine Alimentenzahlungen geleistet würden. Die allenfalls für minderjährige Kinder geleisteten (und beim Leistenden in Abzug gebrachten) Unterhaltsbeiträge würden beim Empfänger besteuert. Demzufolge gehe man davon aus, dass die Auslagen für den Lebensunterhalt der Kinder von demjenigen Elternteil bestritten werden, der in den Genuss der Alimentenzahlungen komme. Dabei ergebe sich aus dem vereinbarten gemeinsamen Sorgerecht noch kein Anspruch auf den vollen oder teilweisen Kinderabzug.

C. Mit Eingabe vom 3. Juni 2009 reichte X gegen diesen Einspracheentscheid beim Kantonsgericht Beschwerde ein. Er macht weiterhin geltend, dass ihm die Hälfte der

Sozialabzüge für seine drei Kinder zu gewähren sei. Er beruft sich nach wie vor auf das Bundesgerichtsurteil vom 19. März 2009 und betont insbesondere, "die realen and de iure geltenden Modalitäten der Kinderbetreuung" hätten sich seit dem Urteil des Scheidungsrichters vom 15. Januar 2007 nicht mehr geändert. Sein Rekurs betreffend die Steuerperiode 2006 sei einzig deshalb abgewiesen worden, weil die alternierende Obhut den beiden Eltern damals noch nicht zugeteilt gewesen sei. Ferner sei zu beachten, dass die alternierende Obhut zusätzliche Wohnkosten von monatlich mindestens 250 Franken sowie zusätzliche Nahrungsmittel und sonstige Kosten von mindestens 200 Franken pro Kind verursache. Die jährlichen finanziellen Lasten überstiegen deshalb klar den verlangten hälftigen Kinderabzug. Im Übrigen habe die Vorinstanz in der Begründung des angefochtenen Entscheides das Bundesgerichtsurteil 2C_472/2008 mit BGE 133 II 305, welcher einen andern Steuerpflichtigen betreffe, verwechselt. Dementsprechend habe sie sich auch nicht mit der Begründung des ihn betreffenden Urteils auseinandergesetzt.

Der mit Verfügung vom 5. Juni 2009 festgesetzte Kostenvorschuss von 250 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 6. bzw. 9. Juli 2009 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie hält an ihrem Standpunkt fest und behauptet, die "Rechtspraxis" stelle auf beide vom Beschwerdeführer erwähnten Bundesgerichtsurteile ab.

In seinen Gegenbemerkungen vom 4. bzw. 5. August 2009 hält der Beschwerdeführer ebenfalls an seinem Standpunkt fest. Er weist insbesondere nochmals auf die angerufene Rechtsprechung des Bundesgerichts hin und betont, aus BGE 133 II 305 ergebe sich, dass einem im Kanton Freiburg wohnhaften Vater trotz Alimentenzahlungen der halbe Alimenterabzug für die Steuerperiode 2004 gewährt worden sei. Insofern habe also eine Praxisänderung stattgefunden. Abschliessend betont der Beschwerdeführer, seine Forderung sei bescheiden. Bei Annahme des Rekurses würde die Mutter weiterhin alle Vorteile bei der direkten Bundessteuer behalten und zudem im Genuss des reduzierten Steuertarifs bleiben. Seine Forderungen zielten auf eine Milderung seiner steuerlichen Benachteiligung im Rahmen des gesetzlich Notwendigen hin, nicht auf eine völlige Beseitigung dieser Nachteile.

E r w ä g u n g e n

1. a) Gemäss Art. 66 des Gesetzes vom 6. Juni 200 über die direkten Kantonssteuern (DStG, SGF 631.1; vgl. auch Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden; StHG, SR 642.14) werden die Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Abs. 1). Bei Scheidung und bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung wird jeder Ehegatte für die ganze Steuerperiode getrennt besteuert (Abs. 4). Zudem werden Einkommen und Vermögen von Kindern unter elterlicher Sorge bis zum Ende des dem Eintritt der Mündigkeit vorangehenden Jahres dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet. Vorbehalten bleibt das Erwerbseinkommen, für welches das unmündige Kind selbstständig besteuert wird (Abs. 5).

b) Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Gewalt stehenden Kinder erhält, sind in seinem Kapitel steuerbar (Art. 24 lit. f und 25 lit. e DStG; vgl. auch Art. 7 Abs. 4 lit. g StHG). Demgegenüber können die gleichen Beträge vom Steuerpflichtigen, der sie leistet, in Abzug gebracht werden (Art. 34 Abs. 1 lit. c DStG; Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG).

Nicht abzugsfähig und demzufolge auch nicht steuerbar sind hingegen die Leistungen, die in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten (Art. 328 ZGB) erbracht werden (Art. 34 Abs. 1 lit. c DStG; Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG).

Bezüglich der Steuerbarkeit und Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen enthält das freiburgische Steuergesetz also die gleichen Vorschriften wie das Recht der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 23 lit. f., 24 lit. e sowie 33 Abs. 1 lit. c in Verbindung mit 212 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundesteuer; DBG, SR 642.11).

c) Die Gewährung von Kinderabzügen sowie anderer Sozialabzüge ist harmonisierungsrechtlich den Kantonen frei anheim gestellt (Art. 9 Abs. 4 StHG). Gemäss Art. 36 DStG (in der für die Steuerperiode 2007 massgebenden Fassung) werden vom Reineinkommen 7'000 Franken abgezogen für jedes Kind, das minderjährig ist oder sich in der Lehre oder im Studium befindet, wenn das Kind ausschliesslich von der steuerpflichtigen Person unterhalten wird und deren Reineinkommen den anrechenbaren Grenzbetrag nicht übersteigt. Dieser Abzug beträgt für das dritte und jedes weitere Kind 8'000 Franken. Der Abzug wird für jedes zusätzliche Einkommen von 1'000 Franken, das den anrechenbaren Grenzbetrag übersteigt, um 100 Franken gekürzt. Er beträgt jedoch für das erste und zweite Kind mindestens 5'500 Franken und 6'500 Franken für das dritte und jedes weitere Kind. Die anrechenbare Einkommensgrenze beträgt 60'000 Franken für das erste Kind; sie erhöht sich für jedes zusätzliche Kind um 10'000 Franken (Abs. 1 lit. a). Zudem ist in lit. c ein Abzug von 700 Franken für jede andere erwerbsunfähige Person vorgesehen, für deren Unterhalt die steuerpflichtige Person hauptsächlich aufkommt. Wird der Unterhalt von mehreren steuerpflichtigen Personen bestritten, so wird der Abzug für Kinder und unterhaltsbedürftige Personen verhältnismässig aufgeteilt (Abs. 3 der Bestimmung).

d) Unter dem Titel "Allgemeine Abzüge" sieht Art. 34 Abs. 1 lit. g DStG (vgl. auch Art. 9 Abs. 2 lit. g StHG) insbesondere vor, dass die Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, die Kranken- und die nicht unter Buchstabe f fallende Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen von den Einkünften abgezogen werden. Der Staatsrat bestimmt für jede Steuerperiode (im gesetzlich festgelegten Rahmen) die abziehbaren Maximalbeträge.

e) Hinsichtlich der Steuerberechnung bestimmt Art. 11 Abs. 1 StHG, dass für verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die Steuer im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden muss. Die gleiche Ermässigung gilt auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Das kantonale Recht bestimmt, ob die Ermässigung in Form eines frankenmässig begrenzten Prozentabzuges vom Steuerbetrag oder durch besondere Tarife für alleinstehende und verheiratete Personen vorge-

nommen wird. In diesem Sinn sieht Art. 37 Abs. 3 DStG vor, dass das steuerbare Gesamteinkommen für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, zum Steuersatz besteuert wird, der 56 % dieses Einkommens entspricht (Sondertarif). Der Minimalsteuersatz bleibt anwendbar. Für die übrigen Steuerpflichtigen gilt der ordentliche Tarif von Abs. 1 der Bestimmung.

2. a) Im vorliegenden Fall ist einzig umstritten, ob der Beschwerdeführer im Bereich der Kantonssteuern zusätzlich zum Abzug der Unterhaltsbeiträge noch einen Anspruch auf die hälftigen Sozialabzüge für seine drei minderjährigen Kinder geltend machen könne.

Der Beschwerdeführer begründet sein Begehren mit dem Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil 2C_472/2008 vom 19. März 2009 betreffend seine Veranlagung für die Steuerperiode 2006. Dort wurde entschieden, der Beschwerdeführer könne für das Jahr 2006 noch keinen hälftigen Kinderabzug verlangen, weil die alternierende Obhut in diesem Zeitpunkt erst faktisch ausgeübt, jedoch noch nicht rechtlich verbindlich festgelegt gewesen sei. Im Übrigen legte das Bundesgericht jedoch insbesondere dar:

"3.2 Die Vorinstanz erklärt, dass eine verhältnismässige Aufteilung des Kinderabzugs gemäss Art. 36 Abs. 3 DStG/FR nicht in Betracht falle, weil die Ehefrau des Beschwerdeführers hauptsächlich für den Unterhalt der drei Kinder aufkomme. Die vorinstanzliche Argumentation stützt sich dabei auf die Rechtslage bei der direkten Bundessteuer. Dieser zufolge hat nach dem erwähnten Kreisschreiben Nr. 7 vom 20. Januar 2000 und nach der dazu ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 133 I 305 E. 8.4. S. 317) derjenige Ehegatte, der dem anderen Unterhaltsbeiträge für die Kinder bezahlt, keinen Anspruch auf einen Kinderabzug. Art. 36 Abs. 3 DStG/FR stimmt jedoch gerade nicht mit den Regelungen bei der direkten Bundessteuer überein. Denn diese kantonale Bestimmung sieht im Unterschied zu Art. 35 bzw. Art. 213 DBG (SR 642.11) ausdrücklich eine verhältnismässige Aufteilung der Kinderabzüge auf beide Elternteile vor, wenn sie gemeinsam für den Unterhalt aufkommen, wie dies bei der alternierenden Obhut regelmässig der Fall ist. Das Bundesgericht hat auf diese abweichende Rechtslage im Kanton Freiburg schon ausdrücklich hingewiesen (BGE 133 II 305 E. 8.6. S. 318) und ebenfalls festgestellt, dass die Vorinstanz in einem vergleichbaren Fall jedem Elternteil einen hälftigen Kinderabzug gewährte (vgl. BGE 131 II 553 E. 6 S. 561). Die Begründung des angefochtenen Entscheids ist weder mit dem Wortlaut noch dem Sinn von Art. 36 Abs. 1 und 3 DStG/FR zu vereinbaren."

b) Die wiedergegebenen Ausführungen des Bundesgerichts bedürfen aus verschiedenen Gründen einer Debatte und nochmaligen Überprüfung, wie in den nachfolgenden Erwägungen darzutun ist:

3. a) Es trifft zu, dass Art. 36 Abs. 3 DStG insofern vom Recht der direkten Bundessteuer (Art. 35 bzw. 213 DBG) abweicht, als er eine verhältnismässige Aufteilung der Kinderabzüge vorsieht, wenn der Unterhalt von mehreren Personen bestritten wird. Es stellt sich jedoch die Frage, ob diese Bestimmung auch auf den Fall zugeschnitten ist, in dem ein Elternteil Unterhaltsbeiträge für die (minderjährigen) Kinder leistet und diese in Abzug bringen kann, während sie beim Empfänger besteuert werden.

b) Entgegen den Ausführungen des Bundesgerichts ist es nicht so, dass der Steuergerichtshof in einem vergleichbaren Fall (d.h. trotz Zahlung und steuerlicher Berücksichtigung von Unterhaltsbeiträgen) jedem Elternteil einen hälftigen Kinderabzug gewährt hat. Im vom Bundesgericht erwähnten Rechtsstreit (BGE 131 II 553 Erw. 6) hatte die Kantonale Steuerverwaltung zunächst in der Veranlagung bzw. im Einspracheentscheid der Beschwerdeführerin jeglichen Kinderabzug verweigert, weil im Scheidungsurteil vom 27. Februar 1996 die Zahlung eines Unterhaltsbeitrages von 200 Franken pro Kind festgelegt worden war. In der Folge stellte sich heraus, dass der Vater der Kinder gegenüber dem Kantonalen Sozialamt, welches ihm zunächst entsprechende Unterhaltsvorschüsse ausgerichtet hatte, ab dem Jahre 1999 - angesichts der nun praktizierten alternierenden Obhut - auf die Unterhaltsbeiträge für seine Kinder verzichtet hatte. Dementsprechend betrafen die Zahlungen der Beschwerdeführerin an das Kantonale Bevorschussungsamt auch ausschliesslich die Unterhaltsforderungen bis Ende 1998 (Rückerstattung der Vorschüsse). Mit andern Worten konnte im Beschwerdeverfahren als allseitig anerkannt und erwiesen gelten, dass in der streitigen Steuerperiode 2001 längst keine Unterhaltsbeiträge mehr bezahlt worden waren. Diese Tatsache wurde übrigens auch im damaligen Verfahren vor Bundesgericht von der Beschwerdeführerin ausdrücklich anerkannt (vgl. Ziff. 2 f. ihrer Beschwerdeschrift). Allein deswegen hat die Kantonale Steuerverwaltung im Verlaufe des kantonalen Beschwerdeverfahrens vorgeschlagen, den beiden Elternteilen für die direkte Bundessteuer einerseits die Kinderabzüge (Vater) und andererseits die Unterstütsungsabzüge (Beschwerdeführerin) sowie im Bereich der Kantonssteuern je die hälftigen Kinderabzüge zu gewähren. Unter diesen Umständen hat sich der Steuergerichtshof dieser Anpassung der Abzüge an die tatsächlichen Verhältnisse nicht widersetzt bzw. dem entsprechenden Antrag der Vorinstanz Folge geleistet. Insofern ging also im kantonalen Verfahren - sowohl bezüglich der direkten Bundessteuer als auch der Kantonssteuer - niemand von der Annahme aus, man könne Abzüge für Unterhaltsbeiträge mit Sozialabzügen kumulieren (vgl. den vollständigen Text des kantonalen Urteils 4F 03 100 vom 19. März 2004). Wenn das Bundesgericht in seinem Urteil im Zusammenhang mit der Gewährung des Sondertarifs zum Schluss gelangte, man hätte entgegen der anerkannten neuen tatsächlichen Situation (alternierende Obhut ohne Unterhaltszahlungen) und ungeachtet des entsprechenden Entscheides des Kantonalen Sozialamtes noch auf die ursprünglich festgelegten Unterhaltsbeiträge abstellen müssen (vgl. BGE 131 II 553 Pra 2006, 556 Erw. 3.5), so hätten konsequenterweise auch die der Beschwerdeführerin gewährten Sozialabzüge (Unterstütsungsabzüge und hälftige Kinderabzüge) gestrichen werden müssen, was allerdings vor Bundesgericht nicht streitig war. Beizufügen bleibt, dass BGE 133 II 305 Pra 2008, 265 Erw. 9.2, wonach dem zweiten Elternteil ein allfälliger Unterstütsungsabzug nur für volljährige Kinder gewährt werden kann, damals noch nicht ergangen war und somit vom Steuergerichtshof noch nicht berücksichtigt werden konnte.

c) In seinem Urteil vom 19. März 2009 legt das Bundesgericht auch dar, es habe bereits in BGE 133 II 305 Pra 2008, 265 Erw. 8.6 auf die abweichende Rechtslage im Kanton Freiburg hingewiesen. Dort wird jedoch einzig betont:

"Es ist richtig, dass ein Teil der Lehre die Meinung vertritt, jedem getrennt lebenden oder geschiedenen Elternteil sei die Hälfte des Sozialabzugs für Kinder zu gewähren, wie dies im Kanton Freiburg und in anderen Kantonen der Fall ist (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, N 39 ff. zu Art. 35 DBG; GERHARD HAUSER, a.a.O. [Zu den steuerlichen Folgen des neuen Scheidungsrechts, insbesondere zur gemeinsamen elterlichen Sorge, ASA 68], S. 366). Das vom Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vorgesehene System lässt dies indessen nicht zu, ..."

Ein Studium der zitierten Textstellen zeigt allerdings, dass beide Autoren die hälftige Aufteilung des Kinderabzugs ausdrücklich für den Fall befürworten, dass beide Elternteile ungefähr gleich viel an den Unterhalt des Kindes leisten und *keine Unterhaltsbeiträge* fliessen.

Unter diesen Umständen bleibt doch zu prüfen, welches der diesbezügliche Wille des freiburgischen Gesetzgebers war.

d) Aus den Materialien zum neuen Steuergesetz ergibt sich, dass das bisherige System der Familienbesteuerung - in Erwartung weiterer Entscheide auf Bundesebene - vorläufig beibehalten werden sollte. Bezüglich Art. 36 Abs. 3 DStG zur verhältnismässigen Aufteilung der Abzüge wurde ohne besonderen Kommentar betont, diese Bestimmung entspreche dem früheren Art. 40 Abs. 2 StG (vgl. die Botschaft vom 6. Januar 2000 zum Entwurf des Gesetzes über die direkten Kantonsteuern, TGR 2000, 418 f. und 426). Von Interesse ist hingegen an dieser Stelle der Botschaft ein Hinweis zu Art. 37 DStG (Steuersätze). Dort wird insbesondere dargelegt:

*"Die gewählte Lösung besteht darin, dass für verheiratete Steuerpflichtige sowie für Einelternfamilien und Steuerpflichtige, die mit unterstützungsbedürftigen Personen im selben Haushalt leben, das Splitting vorgesehen ist. Dadurch wird grundsätzlich sichergestellt, dass in den meisten Fällen demjenigen Elternteil das Splitting zugesprochen wird, der die Sozialabzüge für die Kinder erhält, weil er die elterliche Gewalt innehat. Selbstverständlich gilt diese Regel nur, wenn die elterliche Gewalt nicht von beiden Elternteilen ausgeübt wird, was sich mit dem Inkrafttreten des neuen Scheidungsrechts ändern kann. **Jedoch bleibt weiterhin das Rundschreiben der EstV Nr. 14 1995/1996 anwendbar, was übrigens vom Bundesgericht am 12. Januar 1999 bestätigt wurde.** Sind die Kinder minderjährig, wird das Splitting demjenigen **Elternteil** gewährt, **der den Unterhaltsbeitrag erhält und somit in den Genuss des Sozialabzuges für Kinder kommt.** Sind hingegen die Kinder volljährig, wird das Splitting demjenigen Elternteil gewährt, der die Unterhaltsbeiträge leistet."* [Hervorhebungen im Text durch den Urteilsredaktor]

Diese Erläuterungen in der Botschaft bestätigen die naheliegende Feststellung, dass der freiburgische Gesetzgeber im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung der Unterhaltsbeiträge, für welche er die - harmonisierungsrechtlich vorgegebenen! - gleichlautenden Bestimmungen wie im Recht der direkten Bundesteuer erliess (vgl. vorne Erw. 1b), auch die gleichen Rechtsfolgen im Auge hatte. Im Kreisschreiben Nr. 14, auf welches auch für das kantonale Recht verwiesen wurde, wird (unter C.2.a) unmissverständlich betont:

*"Eine wesentliche Neuerung ... gilt auch für die Unterhaltsbeiträge an minderjährige Kinder. Wird das Kind volljährig, so fliessen die Unterhaltsbeiträge an das nun mündige Kind; der Schuldner der Unterhaltsbeiträge kann solche Alimente nicht mehr abziehen. **Andererseits kann der Leistende, soweit er die Alimente zum Abzug bringen kann, den Kinderabzug (Art. 35 Abs. 1 Bst. a) nicht beanspruchen.** Der Empfänger dieser Unterhaltsbeiträge, die er als Inhaber der elterlichen Gewalt erhält, hat sie zu versteuern (Art. 23 Bst. f), wobei ihm jedoch der Kinderabzug zusteht."* [Hervorhebungen im Text durch den Urteilsredaktor]

Diese logische Auswirkung der Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge auf den Kinderabzug (und den Sondertarif) wird im Bundesgerichtsurteil vom 12. Januar 1999 (ASA 69,

198), auf das der freiburgische Gesetzgeber in der Gesetzesbotschaft ebenfalls ausdrücklich hingewiesen hat, mit folgenden Worten bestätigt:

"Nach Art. 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG kann der unterhaltspflichtige Elternteil nunmehr die Unterhaltsbeiträge an den anderen Elternteil für die unter dessen elterlicher Gewalt stehenden Kinder vom Einkommen abziehen; dementsprechend hat der andere Elternteil diese Beiträge gemäss Artikel 23 Buchstabe f DBG als Einkommen zu versteuern. Dass die Eltern im gleichen Haushalt leben, ändert daran nichts. Werden die Unterhaltsbeiträge aber steuerrechtlich dem Einkommen des gewalthabenden Elternteils zugeschlagen, ist unter dem Gesichtspunkt von Artikel 36 Abs. 2 DBG davon auszugehen, dass dieser damit (zusammen mit seinen eigenen Leistungen) den Unterhalt der Kinder hauptsächlich bestreitet. Er hat somit Anspruch auf den Ehegattentarif. Diese Lösung steht im Einklang mit der Regelung des sogenannten Kinderabzugs (vgl. Agner/Jung/Steinmann, a.a.o., N.1 zu Art. 36). Nach Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a DBG kann dieser für jedes Kind vorgenommen werden, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige sorgt. Steht das Kind unter seiner elterlichen Gewalt, gilt dieses Erfordernis als erfüllt, unabhängig davon, dass der andere Elternteil Unterhaltsbeiträge leistet (Agner/Jung/Steinmann, a.a.o., N.2 zu Art. 35). Dem gleichen Elternteil, welcher den Kinderabzug geltend machen kann, steht übrigens auch der Versicherungsabzug für das Kind zu (Art. 33 Abs. 1 Bst. g in fine DBG).

Im vorliegenden Fall hat A., welche die elterliche Gewalt über die beiden Kinder innehat, somit die von B. geleisteten Unterhaltsbeiträge als Einkommen zu versteuern; andererseits steht ihr der Kinder- sowie der Versicherungsabzug zu. Demzufolge hat sie Anspruch auf den Verheirateten-Tarif. Demgegenüber kann B. die Unterhaltsbeiträge von seinem Einkommen abziehen; es wäre aber nicht zu rechtfertigen, wenn er darüber hinaus zusätzlich noch vom günstigeren Ehegattentarif profitieren könnte."

Das Bundesgericht hat übrigens seither in ständiger Rechtsprechung immer wieder auf den allgemein gültigen Grundsatz hingewiesen, dass es mit der Zahlung von Unterhaltsbeiträgen zu einer Umverteilung von Ressourcen komme. Der Elternteil, dem sie bezahlt werden, setze diese zusätzlich zu seinen eigenen Ressourcen für die Bedürfnisse der Kinder ein. Soweit er - bei minderjährigen Kindern - die erhaltenen Unterhaltsbeiträge ebenfalls als Einkommen versteuern müsse, sei steuerrechtlich davon auszugehen, dass er - zumindest zur Hauptsache - für den Unterhalt der Kinder Sorge. Diesfalls gehe der mit der Zahlung von Unterhaltsbeiträgen geschaffene Status vor und es sei systemwidrig, den Abzug von Kinderunterhaltsbeiträgen mit dem Kinderabzug zu kumulieren. Auch die alternierende Obhut unterscheide sich in dieser Hinsicht nicht merklich von der früheren Situation, als der Unterhaltsbeiträge schuldende Elternteil ein mehr oder weniger (manchmal bis zur Hälfte der Zeit) ausgedehntes Besuchsrecht ausgeübt habe, während dessen er für den Unterhalt des Kindes aufgekommen sei, ohne Anspruch auf einen zusätzlichen Abzug zu haben. Die direkten Unterhaltskosten, für welche der Unterhaltsbeiträge schuldende Elternteil während der alternierenden Obhut aufkomme, seien somit nicht Gegenstand besonderer Sozialabzüge (vgl. insbesondere BGE 133 II 305 Pra 2008, 265 Erw. 6.5, 6.8, 6.9, 8.4 und 9; BGer 2C_3/2008 vom 18.4.2008 Erw. 2.2.).

Was den im neuen Steuergesetz ohne Weiteres übernommenen früheren Art. 40 Abs. 2 StG betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass beim Erlass des Gesetzes vom 7. Juli 1972 über die Kantonssteuern (StG) eine Abzugsfähigkeit von Kinderunterhaltsbeiträgen noch gar nicht vorgesehen war. Dementsprechend wurden die Sozialabzüge im Lichte dieser Bestimmung verhältnismässig aufgeteilt, wenn einerseits durch Unterhaltsbeiträge des

Vaters und andererseits durch eigene Unterhaltsleistungen der Mutter für die Kinder gesorgt wurde (vgl. die damaligen internen Weisungen der Kantonalen Steuerverwaltung sowie den unveröffentlichten Kommentar Musy zum StG, S. 137 f.). Dies entsprach übrigens auch der Rechtslage, welche noch früher unter dem vom 11. Mai 1950 über die Staatssteuern bestanden hatte (vgl. KRK Freiburg, Protokoll 1957, 124). Erst mit Wirkung ab der Steuerperiode 1985/86 wurde - auch im Hinblick auf den Entwurf zur eidgenössischen Steuerharmonisierung - die neue steuerrechtliche Behandlung der Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder (Abzug beim Leistenden und Besteuerung beim Empfänger) eingeführt (vgl. dazu die Botschaft vom 28. November 1983 zum Gesetzesentwurf betreffend die Änderung des Gesetzes vom 7. Juli 1972 über die Kantonssteuern, TGR 1984, 562 f.). Dabei betrachtete man anscheinend als steuersystematisch selbstverständlich, dass in Abzug gebrachte Unterhaltsbeiträge nicht noch zusätzlich Anlass zu einem anteilmässigen Sozialabzug geben konnten. Im Gegenteil wurde in den Beratungen noch kritisch vermerkt, dass der Abzug der Unterhaltsbeiträge für den Leistenden höher ausfalle als der Kinderabzug und zudem die Steuerlast der Empfängerin steige (vgl. TGR 1984, 1076 f. und 1314 ff.). Wohl deswegen wurde Art. 40 Abs. 2 StG nicht noch eigens dahingehend präzisiert, hingegen unverzüglich eine entsprechende Anpassung der internen Weisungen vorgenommen (Ausschluss des Kinderabzugs für den Steuerpflichtigen, der Unterhaltsbeiträge entrichtet). In der Folge wurden dann die Bestimmungen über die steuerliche Behandlung der Unterhaltsbeiträge mit Wirkung ab der Steuerperiode 1995 dem neuen DBG angepasst (vgl. die Botschaft vom 15. März 1994 über den Gesetzesentwurf zur Änderung und Teilanpassung des Gesetzes über die Kantonssteuern an das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, TGR 1994, 1224 und 1229), was wiederum den Willen zur Vereinheitlichung unterstreicht.

Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass der freiburgische Gesetzgeber im Zusammenhang mit den Steuerfolgen von Unterhaltsbeiträgen seine Gesetzgebung vollständig dem System der direkten Bundessteuer angleichen wollte (vgl. dazu auch BGE 130 II 509 Erw. 9.1) und dass die Sondervorschrift von Art. 36 Abs. 3 DStG über die allfällige verhältnismässige Aufteilung der Sozialabzüge (ausschliesslich) auf den Fall zugeschnitten wurde und bleibt, in dem keine einerseits abzugsfähigen und andererseits steuerbaren Unterhaltsbeiträge geleistet werden.

Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

4. a) Beizufügen bleibt, dass der Beschwerdeführer mit seinem Antrag auf die hälftige Gewährung der Sozialabzüge selbst dann nicht durchzudringen vermöchte, wenn das freiburgische Steuergesetz eine Kumulation des Kinderabzugs mit dem Abzug der Unterhaltsbeiträge zulassen würde. In der Tat wäre bei einer solchen Ausgangslage für die verhältnismässige Aufteilung des Kinderabzugs nach Art. 36 Abs. 3 DStG zu berücksichtigen, dass die von der Mutter der Kinder versteuerten Unterhaltsbeiträge von 41'379 Franken (13'793 Franken pro Kind) ihr zuzurechnen sind (vgl. die vorne in Erw. 3d bereits erwähnte Rechtsprechung zur sogenannten Umverteilung der Ressourcen, welche mit der Zahlung von Unterhaltsbeiträgen bewirkt wird). Mit diesen sowie den eigenen Unterhaltsleistungen der Mutter wird jedoch offensichtlich der Hauptbedarf für den Unterhalt der Kinder gedeckt, welcher vom Zivilrichter auf 41'760 Franken (3'480 Franken pro Monat; vgl. Ziff. 4.1 des Urteils vom 15. Januar 2007) festgelegt wurde. Die dem Beschwerdeführer noch anwachsenden Kosten (im Wesentlichen für Wohnung und Nahrung) fallen also demgegenüber prozentual viel weniger stark ins Gewicht.

b) Schliesslich kann offenbleiben, ob die vom Beschwerdeführer vertretene Lösung überhaupt als verfassungskonform betrachtet werden könnte. In der Tat würde sie ja dazu führen, dass der Beschwerdeführer insgesamt 52'379 Franken (Unterhaltsbeiträge von 41'379 Franken plus hälftige Kinderabzüge von 11'000 Franken) in Abzug bringen könnte, während sich der entsprechende Abzug der Mutter, welche die Unterhaltsbeiträge versteuern muss und zusätzlich eigene Unterhaltsleistungen erbringt, auf 11'000 Franken beschränken würde.

5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 250 Franken festzusetzen.

D e r H o f e r k e n n t :

I. Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der Einspracheentscheid wird bestätigt.

II. Die Kosten (Gebühr: 250 Franken) werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird, mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Der vorliegende Entscheid kann gemäss 73 StHG und Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) **innert 30 Tagen** seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

402.134; 402.138