

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 139/2019

Urteil vom 18. Dezember 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Donzallaz, Stadelmann, Haag, nebenamtlicher Bundesrichter Berger,  
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,  
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 9. Januar 2019 (SB.2017.00144, 145).

Sachverhalt:

A.

Der in U. \_\_\_\_\_ wohnhafte A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: der Steuerpflichtige) verpflichtete sich bei der Scheidung, an seine unter der elterlichen Sorge seiner ehemaligen Ehefrau stehenden beiden minderjährigen Kinder monatliche Unterhaltsbeiträge von je Fr. 1'300.– (zuzüglich allfälliger Kinderzulagen) zu leisten. Nachdem die ehemalige Ehefrau am 27. August 2013 verstorben war, ernannte die Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde (KESB) eine Vormundin für die nunmehr bei einer Pflegefamilie platzierten Kinder. Fortan zahlte der Steuerpflichtige die Unterhaltsbeiträge für seine Kinder an die KESB.

In der Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2015 und der Einschätzung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015, beide vom 3. November 2016, verweigerte das Kantonale Steueramt Zürich dem Steuerpflichtigen unter anderem den Abzug für die geltend gemachten Unterhaltsbeiträge an seine minderjährigen Kinder. Stattdessen gewährte das Steueramt je einen Kinderabzug und den zusätzlichen Versicherungsprämienabzug für die beiden Kinder.

B.

Einsprachen des Steuerpflichtigen gegen diese Veranlagungen wies das Kantonale Steueramt am 27. Februar 2017 ab. Einen dagegen vom Steuerpflichtigen erhobenen Rekurs und eine Beschwerde hiess das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich am 31. Oktober 2017 gut, strich antragsgemäss die in der Veranlagung gewährten Abzüge (Kinderabzug und zusätzlicher Versicherungsprämienabzug), gewährte aber dafür den beantragten Abzug für Unterhaltsbeiträge. Auf Beschwerde des Kantonalen Steueramts hin verweigerte das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, am 9. Januar 2019 sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern

als auch für die direkte Bundessteuer den geltend gemachten Abzug für Unterhaltsbeiträge, gewährte hingegen wiederum den Kinderabzug und den zusätzlichen Versicherungsprämienabzug.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 4. Februar 2019 beantragt der Steuerpflichtige, das verwaltungsgerichtliche Urteil vom 9. Januar 2019 sei aufzuheben und die Angelegenheit zur Neubeurteilung und -entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht und das Kantonale Steueramt Zürich schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) schliesst auf teilweise Gutheissung der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten; während dem Beschwerdeführer ein Abzug für die geleisteten Unterhaltsbeiträge zu gewähren sei, müsse der Kinderabzug verweigert werden.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 264; Urteil 2C 495/2018 vom 7. Mai 2019 E. 1.1).

1.2. Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Da die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ein reformatorisches Rechtsmittel ist (Art. 107 Abs. 2 BGG), sind grundsätzlich rein kassatorische Rechtsbegehren nicht zulässig. Der Beschwerdeführer beantragt in seinem Rechtsbegehren bloss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz. In Kombination mit der Beschwerdebegründung wird jedoch klar, dass er die Bestätigung des Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 31. Oktober 2017 anstrebt. Die Beschwerde ist damit zulässig (vgl. BGE 137 II 313 E. 1.3 S. 317; Urteil 2C 287/2017 vom 13. November 2017 E. 1, nicht publ. in: BGE 144 II 16).

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und verfügt es über volle Kognition (Art. 95 BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten (einschliesslich der Grundrechte) und von rein kantonalem Recht prüft das Bundesgericht in jedem Fall nur, soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinn mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für

den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

## II. Direkte Bundessteuer

### 2.

#### 2.1.

2.1.1. Leistungsströme zur Bestreitung des Lebensunterhalts in der Familie stellen unter der geltenden Familienbesteuerung Einkommensverwendung dar und sind daher steuerlich irrelevant. Sobald aber eine Familiengemeinschaft infolge Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung auseinandergerissen wird, stellt sich die Frage, wie diese Leistungen bei den nun getrennt besteuerten Personen steuerlich zu behandeln sind.

2.1.2. Während der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt) weder die Ehegatten- noch die Kinderalimente auf Seiten der leistenden Person zum Abzug zuliess und sie seitens der empfangenden Person auch nicht erfasste, folgt das DBG in Art. 33 Abs. 1 lit. c sowie Art. 23 lit. f i.V.m. Art. 24 lit. e DBG dem gegenteiligen Konzept, d.h. Absetzbarkeit bei der leistenden, Steuerbarkeit bei der empfangenden Person (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 49 zu Art. 23 DBG). Damit wird der Grundsatz der steuerlichen Irrelevanz innerfamiliärer Leistungsflüsse für Unterhaltsleistungen durchbrochen, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung oder gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie bei Unterhaltsbeiträgen, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält. Diese Beiträge sind beim Empfänger steuerbar. Der Unterhaltsschuldner kann sie dafür von seinen Einkünften abziehen (vgl. BGE 133 II 305 E. 4.2 S. 308; 125 II 183 E. 3a S. 184 und E. 6f S. 189 f.; Urteil 2C 429/2017 vom 21. Februar 2018 E. 3.1.1 m.w.H.).

2.1.3. Die erst mit Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG eingeführte Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge entspricht gemäss den Materialien "dem Postulat der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wesentlich besser als die alte Regelung" (Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1, S. 165 f.; siehe auch etwa Votum Reichling, Berichterstatter, AB 1987 N 1752). Nach dieser sei der Unterhaltspflichtige für ein fiktives Einkommen besteuert worden, für ein Einkommen, das er nicht mehr hatte (vgl. Votum Bundesrat Stich, AB 1987 N 1752 f.). Die sich aus der Unterhaltszahlung ergebenden Einkünfte sollen nun neu beim Leistungsempfänger, also dort besteuert werden, wo sie als Einkommen zur Verfügung stehen bzw. ausgegeben werden können (BGE 125 II 183 E. 6a S. 188). Die Regelung hat mit Bezug sowohl auf die übrigen Lebenshaltungskosten als auch gegenüber dem Normalfall der steuerrechtlichen Irrelevanz familieninterner Leistungsflüsse Ausnahmecharakter (BGE 125 II 183 E. 6f S. 189 f.; Urteile 2C 436/2010 vom 16. September 2010 E. 5.2; 2C 429/2017 vom 21. Februar 2018 E. 3.5; vgl. Christine Jacques, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 23 zu Art. 33 DBG).

2.1.4. Die Bestimmungen in Art. 23 lit. f, Art. 24 lit. e und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG verwirklichen das Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip. Dieses weist in quantitativer Hinsicht klare Konturen auf, indem auf der Seite des Leistungsschuldners nur abgezogen werden kann, was auf Empfängerseite steuerbar ist bzw. bei gegebener subjektiver Steuerpflicht steuerbar wäre. In zeitlicher Hinsicht ist nicht zwingend verlangt, dass Versteuerung und Abzug in derselben Steuerperiode erfolgen müssen. Allerdings steht es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen, wann der Abzug geltend gemacht wird (vgl. BGE 133 II 305 E. 4.2 S. 308; 125 II 183 E. 3a S. 184 und E. 6f S. 189 f.; Urteile 2C 429/2017 vom 21. Februar 2018 E. 3.3; 2A.613/2005 vom 20. Februar 2007 E. 3.4, in: StR 62/2007 S. 364, Pra 2007 Nr. 77).

2.1.5. Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen für ein Kind setzt gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c (erster Satzteil) DBG die elterliche Sorge des die Leistungen empfangenden Elternteils voraus. Unter elterlicher Sorge stehen Kinder, bis sie das 18. Lebensjahr zurückgelegt haben (vgl. Art. 296 Abs. 2 i.V.m. Art. 14 ZGB).

Ab dem Zeitpunkt der Volljährigkeit kann der Leistungsschuldner die ausgerichteten Unterhaltsbeiträge daher steuerlich nicht mehr abziehen. Im Gegenzug sind sie weder vom Elternteil, bei dem das volljährige Kind gegebenenfalls lebt, noch vom Kind selbst als Einkommen zu versteuern (vgl. BGE 133 II 305 E. 9.2 S. 319 f.; Urteile 2A.541/2003 vom 24. August 2004 E. 6, nicht publ. in: BGE 130 II 509, aber in: RDAF 2005 II S. 234, StR 60/2005 S. 957; 2C 429/2017 vom 21. Februar 2018 E. 3.3 m.w.H.).

2.2. Die Vorinstanz hat für den vorliegend zu beurteilenden Fall von unter Vormundschaft stehenden minderjährigen Kindern, für welche der Beschwerdeführer unterhaltsverpflichtet ist, aus der dargelegten Rechtsprechung und aus dem Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG abgeleitet, dass hier ein Unterhaltsabzug für die an die KESB geleisteten Unterhaltsbeiträge ausser Betracht falle. Da es bei der Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten um eine Ausnahme vom Grundsatz gehe, dass Lebenshaltungskosten nicht vom rohen Einkommen abgezogen werden dürften, sei Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG aus steuersystematischen Überlegungen restriktiv auszulegen. Sinn und Zweck der Regelung in Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG sei die Verankerung des Korrespondenz- bzw. Kongruenzprinzips, so dass auch getrennt besteuerte Eltern für den Unterhalt ihrer Kinder nur den Kinder- und zusätzlichen Versicherungsabzug geltend machen könnten. Für die Annahme einer Gesetzeslücke bestehe kein Raum. Dieses Auslegungsergebnis widerspreche weder dem Gleichbehandlungsgebot nach Art. 8 BV noch der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV. Die Finanzierung des Unterhalts von Kindern, unabhängig davon, wo sie lebten, gehöre zum steuerlich unbeachtlichen Bereich der Einkommensverwendung.

3.

Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG verlangt für die Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge bei der leistenden Person, dass diese Beiträge "an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder" geleistet werden.

3.1. Daraus hat das Bundesgericht in ständiger Praxis abgeleitet, dass nur für minderjährige Kinder bezahlte Unterhaltsleistungen zum Abzug berechtigen (BGE 133 II 305 E. 9.2 S. 319 f.; Urteil 2C 429/2017 vom 21. Februar 2018 E. 3.3.2). Nicht zu beantworten hatte das Gericht bisher die Frage, ob der Gesetzgeber mit der in Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG verwendeten Formulierung auch die Abzugsfähigkeit von für minderjährige Kinder geleisteten Unterhaltszahlungen ausschliessen wollte, soweit diese für Kinder gezahlt werden, welche nicht unter elterlicher Sorge, sondern wie hier unter Vormundschaft stehen.

3.2. Die Entstehungsgeschichte der gesetzlichen Regelung deutet, wie dargelegt (vgl. E. 2.1.3), darauf hin, dass es dem Gesetzgeber in erster Linie darum ging, unter Beibehaltung der Familienbesteuerung der herabgesetzten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei Zerbrechung von Familien Rechnung zu tragen: Einerseits soll die zu Unterhaltsleistungen verpflichtete Person diese steuerlich in Abzug bringen können. Andererseits wird nicht auf die Steuerbarkeit der Leistung selbst verzichtet. Diese wird beim empfangenden Elternteil steuerlich erfasst, wobei daraus jedoch im Regelfall jedenfalls keine erheblich ins Gewicht fallende Erhöhung der Steuerlast resultiert, weil der Elternteil, welcher die tatsächliche Sorge für ein oder mehrere unmündige Kinder erbringt, nur ein geringeres Arbeitseinkommen erzielt. Aus rechtstatsächlicher Perspektive ergibt sich bei einer Gesamtbetrachtung von Unterhaltsleister und Unterhaltsempfänger eine insgesamt niedrigere Steuerlast und wird damit einkommenssteuerlich der Schwächung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Folge des Zerbrechens der Familie Rechnung getragen.

3.3. Diese Zielsetzung der in Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG getroffenen gesetzlichen Lösung spräche an sich dafür, entgegen dem Wortlaut analog auch Unterhaltszahlungen für minderjährige Kinder zum Abzug zuzulassen, welche nicht unter elterlicher Sorge, sondern unter Vormundschaft stehen. Wirtschaftlich unterscheidet sich die Situation nämlich für den leistenden Elternteil nicht von jener, in welcher er für unter elterlicher Sorge stehende Kinder Unterhaltsleistungen erbringt.

4.

4.1. Analogie ist die teleologisch motivierte Erweiterung des Anwendungsbereichs einer Rechtsnorm jenseits

der äusseren Wortlautgrenze (BGE 142 III 329 E. 5.3 S. 334 mit Hinweis auf Emmenegger/ Tschentscher, in: Berner Kommentar, 2012, N. 376 zu Art. 1 ZGB). Auf den Theorienstreit, ob es sich dabei um Auslegung (Art. 1 Abs. 1 ZGB) oder Lückenfüllung (Art. 1 Abs. 2 ZGB) handelt (vgl. Emmenegger/Tschentscher, a.a.O., N. 377 ff. zu Art. 1 ZGB), muss hier nicht weiter eingegangen werden. Eine teleologisch motivierte Erweiterung von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG setzt voraus, dass der historische Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen für minderjährige Kinder, die zuhanden der KESB bezahlt werden, nicht bewusst ausgeschlossen hat.

4.2. Den Gesetzesmaterialien ist kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass der Gesetzgeber beim Erlass von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG die Situation von unter Vormundschaft stehenden minderjährigen Kindern bedacht hat und die Abzugsfähigkeit von für solche Kinder bezahlten Unterhaltsbeiträgen ausdrücklich hätte ausschliessen wollen. In der Botschaft zum DBG (BBl 1983 III 1, S. 165) wird die Thematik nicht erwähnt und auch in den Räten drehte sich die Diskussion nicht um die Frage der Behandlung von Unterhaltsbeiträgen an unter Vormundschaft stehende minderjährige Kinder. Aus den Diskussionen in den Räten ergibt sich lediglich, dass, während die Abzugsfähigkeit und gleichzeitige Steuerbarkeit beim Empfänger von Ehegattenunterhaltsbeiträgen (Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip) unbestritten war, die Abzugsfähigkeit von Kinderalimenten zu Diskussionen Anlass gab (vgl. AB 1987 N 1750 ff.). Diskutiert wurde der Minderheitsantrag Uchtenhagen, welcher nur die Ehegatten-, nicht jedoch die Kinderalimente zum Abzug zulassen wollte; der Minderheitsantrag wurde schliesslich im Nationalrat mit 84 zu 68 Stimmen abgelehnt (AB 1987 N S. 1753; vgl. auch zur Parallelvorschrift von Art. 7 Abs. 4 lit. g StHG Reich/Weidmann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 98 zu Art. 7).

4.3. Ergäbe sich aus dem Gesetz hinsichtlich der Steuerbarkeit von Unterhaltszahlungen für minderjährige, unter Vormundschaft stehende Kinder ein klares Ergebnis, liesse sich aus dem Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip ein Argument für die Auslegung von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG gewinnen: Steuerbarkeit des Unterhalts würde für Abzugsfähigkeit der entsprechenden Leistungen und umgekehrt Steuerfreiheit des Unterhalts für Nichtabzugsfähigkeit der entsprechenden Leistungen sprechen. Eine klare Antwort ist dem Gesetz indessen auch hinsichtlich der Steuerbarkeit von Unterhaltszahlungen an minderjährige Kinder unter Vormundschaft nicht zu entnehmen. Zwar erklärt Art. 24 lit. e in Verbindung mit Art. 23 lit. f DBG die Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen für steuerfrei, ausgenommen die Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält. Auch aus dieser Regelung geht indessen trotz des an sich klaren Wortlauts - ebenso wie bei Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG - nicht hervor, ob der Gesetzgeber damit die Steuerbarkeit der Unterhaltszahlungen beim gemäss Art. 9 Abs. 2 DBG selbstständig steuerpflichtigen minderjährigen Kind unter Vormundschaft (vgl. zur selbstständigen Steuerpflicht Locher, a.a.O. N. 37 zu Art. 9 DBG sowie Jacques, a.a.O., N. 34 zu Art. 9 DBG) statuieren oder diese Leistungen von der Besteuerung ausnehmen wollte.

4.4. Nach dem Gesagten bestehen - abgesehen vom Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG sowie der Komplementärvorschriften von Art. 24 lit. e und Art. 23 lit. f DBG ("an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder") - keine Hinweise darauf, dass der historische Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit der an minderjährige unter Vormundschaft stehende Kinder bezahlten Unterhaltsbeiträge ausschliessen wollte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber an diese Situation nicht gedacht hat. In der Rechtswirklichkeit stellt sie zwar den Ausnahmefall dar, kommt aber durchaus vor. So bestanden gemäss einer Statistik der interkantonalen Konferenz für Kindes- und Erwachsenenschutz (KOKES) für das Jahr 2017 schweizweit 1'689 Vormundschaften für minderjährige Kinder (vgl. KOKES-Statistik 2017, <<https://www.kokes.ch/de/dokumentation/statistik/details-fruehere-jahre/statistik-2017>>, abgerufen am 18. November 2019).

5.

5.1. Im Hinblick auf die Beantwortung der Frage nach der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an unter Vormundschaft stehende Kinder ist zunächst daran zu erinnern, dass Ausnahmen vom Objekt der

Besteuerung grundsätzlich problematisch sind, wird doch so die Bemessungsgrundlage für die Einkommenssteuer verfälscht und das Ziel einer verfassungsrechtlich gebotenen Bemessung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verfehlt (vgl. Locher, a.a.O., N. 2 zu Art. 24 DBG; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 2 zu Art. 24 DBG).

5.2. Zwar erweist sich damit die Berücksichtigung von durch den Steuerpflichtigen erbrachten Unterhaltsleistungen in der Bemessungsgrundlage, da sie nicht die Einkommenserzielung, sondern die Einkommensverwendung beschlägt, grundsätzlich als rechtfertigungsbedürftig. Wie die Entstehungsgeschichte von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG aber klar zeigt, wollte der Gesetzgeber mit der in dieser Vorschrift vorgesehenen Abzugsfähigkeit bewusst der geschmälernten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Alimentenzahlers Rechnung tragen (vgl. dazu insbes. die oben geschilderte Ablehnung des Minderheitsantrags Uchtenhagen; vgl. auch generell zum subjektiven Nettoprinzip und dem Ruf nach konsequenter Ausklammerung des Existenzminimums und der Unterhaltsverpflichtungen aus der Bemessungsgrundlage Reich/Weidmann, a.a.O., N. 27 zu Art. 7 StHG). Gleichzeitig hat der Gesetzgeber aber ebenso bewusst die Steuerbarkeit der entsprechenden Leistungen beim - im Regelfall ohnehin weniger leistungsfähigen - sorgeberechtigten Elternteil statuiert.

5.3. Angesichts dieser Entscheidung des Gesetzgebers für die Abzugsfähigkeit von Kinderalimenten beim Zahler einerseits, aber deren Steuerbarkeit beim empfangenden Elternteil andererseits verstösst es entgegen der Auffassung der Vorinstanz gegen das Rechtsgleichheitsgebot, die Abzugsfähigkeit von Unterhaltszahlungen vom Bestehen der elterlichen Sorge abhängig zu machen. Für den Beschwerdeführer hat sich dadurch, dass seine ehemalige Ehefrau verstorben ist, mit Bezug auf die Unterhaltspflicht gegenüber den gemeinsamen minderjährigen Kindern nichts geändert. Weil diese als Folge des Todes der ehemaligen Ehefrau und des Entscheids der KESB, ihm nicht die elterliche Sorge zu übertragen, nach wie vor nicht unter seiner elterlichen Sorge stehen, muss er weiterhin im gleichen Umfang Unterhaltszahlungen leisten, allein mit dem Unterschied, dass er seine Zahlungen nunmehr an die KESB und nicht mehr an seine ehemalige Ehefrau zu bezahlen hat. Seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erscheint in identischer Weise herabgesetzt wie vor dem Tod der ehemaligen Ehefrau. Damit trägt aber das gesetzgeberische Motiv für die in Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG vorgesehene Entlastung weiterhin und es ist dem Beschwerdeführer daher auch für die nunmehr für seine unter Vormundschaft stehenden minderjährigen Kinder geleisteten Unterhaltsleistungen ein Abzug zu gewähren.

Das Bundesgericht hat zwar aus dem Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG abgeleitet, dass an volljährige und damit nicht mehr unter elterlicher Sorge stehende Kinder bezahlter Unterhalt nicht steuerlich abzugsfähig ist (BGE 133 II 305 E. 9.2 S. 319 f.; Urteil 2C 429/2017 vom 21. Februar 2018 E. 3.3.2). Darin - nämlich in der Abgrenzung gegenüber dem nicht abzugsfähigen Volljährigenunterhalt - erschöpft sich indessen der Sinn des Wortlauts von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG. Ein Verbot der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an minderjährige unter Vormundschaft stehende Kinder ist dagegen aus der Bestimmung nicht abzuleiten. Das Rechtsgleichheitsgebot verlangt vielmehr, den entsprechenden Abzug auch bei Zahlungen an unter Vormundschaft stehende minderjährige Kinder zu gewähren.

5.4. Da die minderjährigen Kinder des Beschwerdeführers nicht unter elterlicher Sorge stehen, sind sie selbstständig zu veranlagern. Gemäss dem Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip wären die vom Beschwerdeführer bezahlten, bei ihm wie dargelegt steuerlich abzugsfähigen Unterhaltsbeiträge somit bei den Kindern steuerlich zu erfassen. Es ist nicht ausgeschlossen, dass daraus im Einzelfall für die Kinder eine nicht unerhebliche Steuerlast resultieren könnte. Ob diese Steuerlast vollumfänglich hinzunehmen oder sie im Sinne des Postulats der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beispielsweise mittels Gewährung von Abzügen analog Art. 35 Abs. 1 lit. a und Art. 33 Abs. 1 bis lit. b DBG zu reduzieren ist, braucht an dieser Stelle nicht entschieden zu werden, zumal es hier alleine um die Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge beim Beschwerdeführer geht.

6.

Angesichts der Abziehbarkeit der Unterhaltsleistungen fällt die Gewährung eines Kinderabzugs gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG sowie des damit verknüpften zusätzlichen Versicherungsprämienabzugs gemäss Art. 33 Abs. 1 bis lit. b DBG ausser Betracht (vgl. Urteil 2C 905/2017 vom 11. März 2019 E. 2.1.2 mit Hinweisen; Jaques,

a.a.O., N. 25 zu Art. 35 DBG).

### III. Kantons- und Gemeindesteuern

7.

Die einschlägigen Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes in der für die Steuerperiode 2015 geltenden Fassung lauten gleich wie jene des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (vgl. Art. 7 Abs. 4 lit. g, Art. 9 Abs. 2 lit. c und Abs. 4 StHG). Den Kantonen steht bei der Umsetzung dieser Bestimmungen im kantonalen Recht kein Gestaltungsspielraum zu (vgl. BGE 130 II 509 E. 9 S. 512 f.; Urteil 2C 429/2018 vom 21. Februar 2018 E. 4). Mit Bezug auf die Kantonssteuer kann daher auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden (vgl. E. 3-5 hiervor). Im Ergebnis ebenso verhält es sich hinsichtlich der Nichtgewährung des Kinderabzugs gemäss § 34 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) und des zusätzlichen Versicherungsprämienabzugs gemäss § 31 Abs. 1 lit. g StG/ZH (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 26 zu § 34 StG/ZH).

### IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

8.

Der Beschwerdeführer obsiegt. Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Zürich, der Vermögensinteressen verfolgt, aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG). Der Kanton Zürich wäre damit bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen verpflichtet, dem Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 2 BGG). Da es nicht um eine komplexe Sache mit einem hohen Streitwert ging und die Ausarbeitung der Beschwerde auch für den Beschwerdeführer als juristischen Laien nicht mit dem von der juristischen Praxis dafür verlangten Aufwand verbunden war, ist indessen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 2 BGG; BGE 129 II 297 E. 5 S. 304; Urteil 2C 807/2016 vom 17. Juli 2017 E. 6.3. m.w.H.).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird gutgeheissen und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 9. Januar 2019 wird aufgehoben. Das Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 31. Oktober 2017 wird bestätigt.

2.

Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird gutgeheissen und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 9. Januar 2019 wird aufgehoben. Das Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 31. Oktober 2017 wird bestätigt.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden dem Kanton Zürich auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 18. Dezember 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler