

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2017.64

1 ST.2017.80

Entscheid

31. Oktober 2017

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Marcus Thalmann, Steuerrichter
Christina Hefti und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. In seiner Steuererklärung 2015 deklarierte A (nachfolgend der Pflichtige) ein steuerbares Einkommen von Fr. 75'700.- für die direkte Bundessteuer bzw. von Fr. 74'800.- für die Staats- und Gemeindesteuern und ein steuerbares Vermögen von Fr. 278'000.-. Dabei machte er Abzüge für Unterhaltsbeiträge an seine Kinder B, geb. ... 1999, und C, geb. ... 2002, im Umfang von Fr. 37'272.- geltend.

Am 3. November 2016 veranlagte ihn das kantonale Steueramt mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 100'700.- bzw. schätzte ihn mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'700.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 278'000.- ein. Unter anderem strich es dabei die Abzüge für Unterhaltsbeiträge und gewährte ihm stattdessen je den Kinderabzug und den zusätzlichen Versicherungsprämienabzug für die beiden Kinder. Zur Begründung wurde auf die Einspracheentscheide für die Steuerperiode 2014 verwiesen, in welchen das kantonale Steueramt die Abzüge ebenfalls verweigert hatte mit dem Argument, dass der Empfänger der Unterhaltsbeiträge ein Elternteil sein müsse. Vorliegend stünden jedoch die beiden Kinder seit dem Tod ihrer Mutter unter Vormundschaft.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 3./8. Dezember 2016 Einsprache und beantragte den vollumfänglichen Abzug der geleisteten Unterhaltsbeiträge.

Mit Auflage vom 11. Januar 2017 ersuchte das kantonale Steueramt den Pflichtigen um Begründung und Belege, inwiefern sich die Lage im Vergleich zum Vorjahr verändert habe. Der Pflichtige beantwortete die Auflage mit Eingabe vom 7. Februar 2017.

Mit Entscheiden vom 27. Februar 2017 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Am 22. März 2017 erhob der Pflichtige Beschwerde bzw. Rekurs gegen die Einspracheentscheide vom 27. Februar 2017 und wiederholte die Einspracheanträge.

Sinngemäss beantragte er zudem, den Kinder- und zusätzlichen Versicherungsprämienabzug zu streichen.

Das kantonale Steueramt schloss am 6. April 2017 auf Abweisung der Rechtsmittel. Eventualiter sei dem Pflichtigen der Unterstützungsabzug anstelle des Kinderabzugs zu gewähren. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Nach Art. 33 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 31 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden von den steuerbaren Einkünften die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder abgezogen, während Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstutzungspflichten nicht abgezogen werden können. Abzugsfähige Unterhaltsbeiträge sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Leistungen, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, ohne diesem einen Vermögenszuwachs zu verschaffen. Nicht vorausgesetzt wird das Bestehen einer richterlichen Anordnung oder eines entsprechenden Vertrags zwischen den Ehegatten, hingegen müssen die Leistungen unmittelbar familienrechtlich geschuldet sein, d.h. in Erfüllung einer Rechtspflicht erbracht werden, wohingegen freiwillig geleistete Beiträge nicht zum Abzug berechtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 33 N 48 ff. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 31 N 48 ff. StG).

2. Der Pflichtige verpflichtete sich mit Scheidungsurteil vom 1. Juni 2012, Unterhaltsbeiträge von je Fr. 1'300.- monatlich (zuzüglich allfälliger Kinderzulagen) für

seine Kinder B, geb. ... 1999, und C, geb. ... 2002, zu leisten. Die Unterhaltsbeiträge sollten gemäss Urteil an die geschiedene Ehefrau, welcher das Sorgerecht zugeteilt wurde, bezahlt werden.

Am ... August 2013 verstarb die Kindsmutter. Infolgedessen ernannte die Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde D (nachfolgend KESB) am ... August 2013 vorsorglich E als Vormundin der beiden Kinder. Am ... Juni 2014 wurde E sodann als Vormundin bestätigt.

Es ist unstrittig, dass der Pflichtige auch nach dem Tod der Kindsmutter weiterhin Unterhaltsbeiträge gemäss Scheidungsurteil vom ... Juni 2012 für seine beiden minderjährigen Kinder leistete. Diese brachte er in seiner Steuererklärung 2015 im Gesamtumfang von Fr. 37'272.- (indexierte monatliche Unterhaltsbeiträge von Fr. 1'303.- zuzüglich Kinderzulagen von Fr. 250.- je Kind) zum Abzug.

Das kantonale Steueramt verweigerte dem Pflichtigen den Abzug der Unterhaltsbeiträge mit der Begründung, sie würden nicht an die getrenntlebende Ehegattin, sondern an eine Behörde, die KESB, geleistet. Auch sei das Korrespondenzprinzip (Kongruenzprinzip), gemäss welchem der Empfänger die Leistungen zu versteuern habe, während der Leistende sie abziehen könne, nicht gewahrt.

3. Das kantonale Steueramt stützt seine Argumentation auf Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG, welche wörtlich besagen: "Von den Einkünften werden abgezogen [...] die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterliche Sorge (oder Obhut) stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten".

Da vorliegend die Unterhaltsbeiträge nicht an einen sorgerechtsberechtigten Elternteil geleistet wurden, vertritt das kantonale Steueramt die Auffassung, es handle sich dabei um nicht abzugsfähige "Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten." Indessen sind gemäss einhelliger Meinung in Lehre und Rechtsprechung unter der letzteren Kategorie Leistungen nach Art. 328 ff. ZGB sowie Mündigenunterhalt gemäss Art. 277 Abs. 2 ZGB zu subsumieren, nicht jedoch der Kindesunterhalt nach Art. 276 Abs. 2 ZGB (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 54 f. DBG und § 31 N 51 f. StG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil,

2001, Art. 24 N 41). Fraglich ist somit, ob das Gesetz überhaupt eine Regelung für die vorliegende Konstellation (unmündiges Kind unter Vormundschaft) bereithält.

4. Eine echte Gesetzeslücke liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts vor, wenn der Gesetzgeber etwas zu regeln unterlassen hat, was er hätte regeln sollen, und dem Gesetz diesbezüglich weder nach seinem Wortlaut noch nach dem durch Auslegung zu ermittelnden Inhalt eine Vorschrift entnommen werden kann. Von einer unechten oder rechtspolitischen Lücke ist demgegenüber die Rede, wenn dem Gesetz zwar eine Antwort, aber keine befriedigende, zu entnehmen ist. Echte Lücken zu füllen, ist dem Gericht aufgegeben, unechte zu korrigieren, ist ihm nach traditioneller Auffassung grundsätzlich verwehrt (vgl. BGE 139 II 404 E. 4.2 mit Hinweis).

Im Steuerrecht gilt ein strenges Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999, BV). Für eine richterliche Gesetzesergänzung im Steuerrecht verbleibt nur Raum, wenn eine echte Lücke vorliegt, deren Beseitigung zur Anwendung des Gesetzes absolut unerlässlich ist oder wenn allgemeine Rechtsgrundsätze angewandt werden. Ist der Richter zur Rechtsfortbildung befugt, muss grundsätzlich auch ein Analogieschluss zulässig sein. Ein Analogieschluss setzt indessen voraus, dass hinreichend gleichgelagerte Verhältnisse vorliegen (VGr, 12. September 2012 = StE 2013 B 99.3 Nr. 10).

5. Nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG werden Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten vom Einkommen abgezogen.

Die Norm enthält keine ausdrückliche Antwort auf die Frage, wie Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder, die unter Vormundschaft stehen, behandelt werden sollen. Fraglich ist zunächst, ob dem Gesetz durch Auslegung eine Antwort zu entnehmen ist.

a) aa) Der Anspruch auf Unterhaltsbeiträge steht dem Kind zu und wird durch Leistung an dessen gesetzlichen Vertreter erfüllt (Peter Breitschmid, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 5. A., 2014, Art. 276 N 17 ZGB). Dieser Anspruch erlischt

grundsätzlich bei Tod des Berechtigten, mithin des Kindes, oder des leistenden Eltern- teils (Peter Breitschmid, Art. 277 N 7 ZGB). Steht ein Kind nicht unter elterliche Sorge, so ernennt ihm die Kindesschutzbehörde einen Vormund (Art. 327a ZGB). Dem Vor- mund stehen die gleichen Rechte zu wie den Eltern (Art. 327c ZGB). Der Vormund ist somit anstelle der Eltern verantwortlich für die persönliche Fürsorge für das Kind, wel- che Pflege, Betreuung, Erziehung und Sicherstellung des finanziellen Unterhalts des Kindes umfasst (Lienhard/Affolter, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 5. A., 2014, Art. 327c N 3 ZGB). Der Vormund hat dementsprechend den nötigen Unterhalt zu ver- anlassen sowie allenfalls bestehende Unterhaltsregelungen auf deren Angemessenheit und Rechtsgültigkeit hin zu überprüfen (Lienhard/Affolter, Art. 327c N 22 ZGB).

bb) Aus dem Gesagten lässt sich folgender Schluss ziehen: Der Unterhaltsan- spruch des minderjährigen Kindes gegenüber den Eltern gemäss Art. 276 ZGB erlischt nicht mit dem Tod des sorgerechtsinhabenden Elternteils. Berechtig ist nämlich das Kind selbst, wobei der gesetzliche Vertreter verantwortlich für die Sicherstellung des finanziellen Unterhalts des minderjährigen Kindes ist und somit als Zahlungsempfänger zuhanden des Kindes fungiert. Endet die elterliche Sorge, so bleibt der Unterhaltsan- spruch des Kindes weiterhin bestehen. Dessen allfällige Durchsetzung obliegt nun dem Vormund. Mithin handelt es sich bei der Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem un- mündigen Kind keinesfalls um eine "Leistung in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten" gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG. Indessen wird die Leistung, sofern das Kind unter Vormundschaft steht, auch nicht an einen Elternteil erbracht.

Somit ist dem Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG keine Antwort darüber zu entnehmen, wie denn Unterhaltsbeiträge an das bevormun- dete Kind steuerlich zu behandeln sind.

b) Keine Anhaltspunkte lassen sich der systematischen Auslegung der Geset- ze entnehmen.

c) Aus historischer Sicht ist zur Regelung im DBG Folgendes festzuhalten: Der Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung vom 28. Mai 1983, BBl 1983 III 1, 91) lässt sich lediglich der geplante Gesetzeswortlaut entnehmen. Ergänzend wird erwähnt, es werde im Wesent-

lichen die bereits geltende Ordnung weitergeführt. Indessen liess der bis anhin geltende Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt) weder die Ehegatten noch die Kinderalimente zum Abzug zu (Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt). Die Botschaft kommentiert die neue Regelung lapidar mit der Aussage, sie diene dem Anliegen der Steuerharmonisierung. Offenkundig wurde somit nicht an den vorliegenden Fall gedacht.

d) Die Anwendung der teleologischen Auslegungsmethode, welche primär auf Sinn und Zweck einer Norm abstellt, scheitert an dem nicht überwindbaren Widerspruch zwischen dem ersten Teil der Norm, welcher ausdrücklich nur den Abzug zu lassen will, wenn die Unterhaltsbeiträge an sorgerechtsberechtigte Eltern geleistet werden, und dem zweiten Teil, welcher sämtliche Unterhaltsleistungen, die nicht Ehegattenunterhalt oder Unterhalt an die unmündigen Kinder darstellen, vom Anwendungsbereich der Norm ausschliesst.

e) Es ist somit auf eine Lücke im Gesetz zu schliessen. Die gesetzliche Regelung erweist sich für Konstellationen, in welchen das unterhaltsberechtigte minderjährige Kind unter Vormundschaft steht, als unvollständig. Eine Absicht des Gesetzgebers ist diesbezüglich nicht zu erkennen. Vielmehr ist von einem Übersehen auszugehen. Damit sind in richterlicher Lückenfüllung die Bestimmungen so zu ergänzen, dass der vorliegende Fall umfasst ist.

6. Wird im öffentlichen Recht eine Lücke festgestellt, so ist diese primär durch analoge Anwendung von öffentlich-rechtlichen Normen zu füllen. Erst wenn sich im öffentlichen Recht keine analog anwendbare Bestimmung findet, ist – sekundär – auf ähnliche Regelungen im Privatrecht zurückzugreifen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, N 252).

Es ist offenkundig, dass sich der vorliegende Fall nicht unter "andere familienrechtliche Verpflichtungen" subsumieren lässt. Eine analoge Anwendung dieser Norm scheitert daran, dass es sich um dieselbe familienrechtliche Verpflichtung handelt, namentlich Kindesunterhalt durch einen nicht sorgerechtsberechtigten Elternteil an das unmündige Kind. Vielmehr drängt sich im Einklang mit dem Rechtsgleichheitsgrundsatz eine analoge Anwendung von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG, je erster Satzteil, auf. Denn aus Sicht des Steuerpflichtigen bzw. Unterhaltsverpflichtete-

ten macht es keinerlei Unterschied, ob der gesetzliche Vertreter des unterhaltsberechtigten Kinds der sorgerechtberechtigte Elternteil oder ein Vormund ist. Eine andere Interpretation des Gesetzes würde sowohl dem Gleichbehandlungsgebot nach Art. 8 Abs. 1 BV wie auch dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach Art. 127 Abs. 2 BV zuwiderlaufen. Auch wahrt einzig diese Auffassung das Prinzip der Einheitlichkeit der Rechtsordnung, macht doch auch das Zivilrecht keine Unterscheidung zwischen dem Unterhaltsanspruch des minderjährigen Kinds unter elterlicher Sorge und desjenigen unter Vormundschaft.

Das kantonale Steueramt vermag mit dem Argument, das Kongruenzprinzip werde dabei verletzt, nicht durchzudringen. Das unmündige Kind selbst ist stets Steuersubjekt, wird indessen in seiner Steuerpflicht grundsätzlich durch den Inhaber der elterlichen Sorge vertreten (sog. Steuersubstitution; Art. 9 Abs. 3 DBG und § 7 Abs. 3 StG; Locher, Art. 9 N 28 und 37 DBG, auch zum Folgenden). Tritt anstelle der elterlichen Sorge eine Vormundschaft, so wird das bevormundete Kind selbstständig veranlagt; allerdings wird es im Veranlagungsverfahren regelmässig durch den Vormund vertreten. Einkünfte und Vermögen des Kindes werden somit stets besteuert. Art. 23 lit. f DBG und § 23 lit. f StG sind spiegelbildlich zu Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG konzipiert: Auch hier hat es der Gesetzgeber versäumt, den Fall des unmündigen bevormundeten Kinds zu regeln. Die Normen sind im Sinn des Kongruenzprinzips nach dem bisher Gesagten zu Ergänzen. Das (unmündige und bevormundete) Kind hat die empfangenen Unterhaltsbeiträge mit den übrigen Einkünften zu versteuern (a.M. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 23 N 66 DBG).

7. Das kantonale Steueramt gewährte dem Pflichtigen anstelle des Unterhaltsabzugs den Kinderabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 DBG bzw. § 34 Abs. 1 lit. a StG. In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 6. April 2017 beantragte es, es sei eventualiter anstelle des Kinderabzugs der Unterstüztungsabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 34 Abs. 1 lit. b zu gewähren. Weder Kinder- noch Unterstüztungsabzug können kumulativ zum Abzug für Unterhaltsbeiträge gewährt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 35 N 27, 53 DBG und § 31 N 43, 61 StG). Dasselbe gilt für den zusätzlichen Versicherungsprämienabzug nach Art. 33 Abs. 1^{bis} DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. g StG, steht er doch nur denjenigen Personen zu, welche einen Kinder- oder Unterstüztungsabzug geltend machen können. Dementsprechend ist das steuerbare Einkommen des Pflichtigen zu korrigieren.

8. Es ergibt sich folgendes steuerbares Einkommen:

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Nettoeinkommen laut Einspracheentscheid	115'867	115'867
Zus. Versicherungsprämienabzug Kinder	1'400	2'600
Unterhaltsbeiträge	-37'272	-37'272
Nettoeinkommen neu	79'995	81'195
Selbstbehalt: 5% von Nettoeinkommen	4'000	4'060
Krankheits- und Unfallkosten	-6'571	-6'571
Gemeinnützige Zuwendungen	-1'300	-1'300
Reineinkommen	76'124	77'384
Kinderabzug	0	0
Steuerbares Einkommen	76'124	77'384
Abgerundet	76'100	77'300.

9. Somit sind Beschwerde und Rekurs vollumfänglich gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 76'100.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2015, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 77'300.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 278'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 StG bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]