



Entscheid

1. November 2022

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2017 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2017

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) und seine Lebenspartnerin C sind zu je 50% Miteigentümer der Liegenschaft ...strasse ... in D (Einfamilienhaus), welche sie mit ihren beiden gemeinsamen Kindern bewohnen. In der Steuererklärung 2017 deklarierte der Pflichtige für diese Liegenschaft auf Basis der Weisung 2009 einkommensseitig den hälftigen Eigenmietwert von Fr. 12'100.- und vermögensseitig den hälftigen Formelwert von Fr. 346'000.-. Steuermindernd brachte er einkommensseitig Unterhaltskosten von Fr. 3'350.- sowie Hypothekarzinsen von insgesamt Fr. 18'247.- und vermögensseitig Hypotheken von insgesamt Fr. 397'500.- zum Abzug.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 20. Oktober 2021 nahm die Steuerkommissärin bei den soeben angeführten steuermindernden Positionen verschiedene Korrekturen vor. Grund hierfür war, dass der Pflichtige als 50%-Miteigentümer in diesen Positionen auch Anteile aufgeführt hatte, welche gemäss Auffassung der Steuerkommissärin dem 50%-Miteigentumsanteil seiner Konkubinatspartnerin zuzuweisen sind. Vor diesem Hintergrund kürzte sie zunächst die deklarierten effektiven Unterhaltskosten von Fr. 3'350.- (was den Gesamtkosten der Liegenschaft per 2017 entsprach) auf die Hälfte (= Fr. 1'675.-) und gewährte dem Pflichtigen infolgedessen aber den höheren Pauschalabzug von Fr. 2'420.- (= 20% des steuerbaren Eigenmietwerts von Fr. 12'100.-). Weiter kürzte sie die deklarierten Schuldzinsen von Fr. 18'247.- (was 2/3 der von den Konkubinatspartnern für drei E-Bank Hypotheken insgesamt bezahlten Schuldzinsen von Fr. 27'370.95 entsprach) auf Fr. 13'686.- (= 50% der gesamten Zinslast). Schliesslich kürzte sie vermögensseitig eine der drei deklarierten E-Bank Hypotheken von Fr. 27'500.- auf Fr. 25'000.- (= 50% der diesbezüglichen Hypothek von Fr. 50'000.-). Aufgrund all dieser Korrekturen resultierte für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 88'000.- und für die Staats- und Gemeindesteuern ein solches von Fr. 79'200.- sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.-.

Zu bemerken ist an dieser Stelle, dass ähnliche Korrekturen schon im Vorjahr zum Streit führten. Gegen diese liess der Pflichtige zunächst erfolglos Einsprache erheben; sein anschliessender Rekurs wurde verspätet eingereicht und entsprechend formell erledigt (Nichteintreten).

B. Gegen die einkommensseitigen Korrekturen betreffend die Steuerperiode 2017 liess die Pflichtige am 29. November 2021 wiederum Einsprache erheben; die geringfügige vermögensseitige Korrektur blieb unangefochten. Wie im Vorjahr fällte das kantonale Steueramt daraufhin am 3. Mai 2022 einen abweisenden, die Korrekturen bestätigenden Einspracheentscheid.

C. Gegen den Letzteren wandte sich die Pflichtige mit Eingabe vom 3. Juni 2022 nunmehr fristgerecht mit den folgenden Anträgen ans Steuerrekursgericht:

"Die in der Steuererklärung 2017 geltend gemachten effektiven Unterhaltskosten von Fr. 3'350.- am selbstbewohnten Einfamilienhaus in D sind dem Rekurrenten vollumfänglich zum Abzug zuzulassen aufgrund vereinbarter Aufteilung im Innenverhältnis der gelebten und vertraglich vereinbarten einfachen Gesellschaft zwischen ihm und seiner Lebenspartnerin;

Die im Jahre 2017 angefallenen Schuldzinsen (Hypothekarzinsen) von Fr. 18'247.- sind dem Rekurrenten vollumfänglich zum Abzug zuzulassen aufgrund vereinbarter Aufteilung im Innenverhältnis der gelebten und vertraglich vereinbarten einfachen Gesellschaft zwischen ihm und seiner Lebenspartnerin und effektiver Traglast;

alles unter Kosten- und Entschädigungspflicht [...]."

Wie sich schon diesen Anträgen entnehmen lässt, ging die Begründung zusammengefasst dahin, dass der Pflichtige mit seiner Lebenspartnerin anlässlich des Erwerbs der streitbetroffenen Liegenschaft einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen und in diesem eine Regelung betreffend Aufteilung der streitigen Unterhaltskosten und Zinsen im Innenverhältnis der Gesellschafter getroffen habe; daran habe sich die Steuerbehörde zu halten.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Vernehmlassung vom 25. Juni 2022 auf Abweisung der Rechtsmittel. Mit Replik vom 11. August 2022 liess der Pflichtige seinen Standpunkt bekräftigen und einen weiteren (ergänzenden) Gesellschaftsvertrag einreichen. Die Vorinstanz liess sich dazu nicht mehr vernehmen.

Auf weitere Parteivorbringen ist, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden (BGr, 8. November 2011, 2C_361/2011, 2C_364/2011, E. 3.3. mit vielen Hinweisen). Der Pflichtige kann deshalb mit Bezug auf die hier in der Steuerperiode 2017 strittigen Abzüge von vorherein nichts daraus ableiten, dass die Steuerbehörde in Vorjahren von ihm in gleicher Weise deklarierte Abzüge offenbar nicht korrigiert hat. Der Vertrauensschutz spielt aber auch umgekehrt nicht: Es ist unerheblich, dass die Steuerbehörde gleiche Korrekturen schon in der Vorperiode 2016 vorgenommen hat und der Pflichtige im anschliessenden Rechtsmittelverfahren erfolglos blieb. Die in Frage stehenden Abzüge sind folglich in materieller Hinsicht in der Steuerperiode 2017 erstmals gerichtlich zu prüfen.

2. a) Gemäss Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert.

b) Zur Kategorie der notwendigen Aufwendungen gehören nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen u.a. die hier im Streit liegenden Unterhaltskosten.

Zur Kategorie der allgemeinen Abzüge gehören sodann nach Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. a StG die hier ebenfalls im Streit liegenden Schuldzin-

sen (dies im Umfang der steuerbaren Vermögenserträge und weiterer Fr. 50'000.-, welche quantitative Beschränkung hier nicht von Bedeutung ist).

3. a) In quantitativer Hinsicht ist zunächst unbestritten, dass für das Eigenheim des Pflichtigen und seiner Lebenspartnerin per 2017 steuerlich absetzbare Unterhaltskosten von insgesamt Fr. 3'350.- angefallen sind (vgl. die diesbezüglich vom Pflichtigen deklarierten Kosten samt Belegen, sowie insb. auch den Einspracheantrag). Auch bezüglich Hypothekarzinsen ist die quantitative Ausgangslage geklärt; insgesamt belaufen sich diese für die streitbetroffene Liegenschaft pro 2017 auf Fr. 27'370.95, wovon der Pflichtige Fr. 18'247.- (= 2/3) bezahlt und entsprechend deklariert hat.

Erstellt ist weiter, dass der Pflichtige und seine Lebenspartnerin an der gemeinsam bewohnten Liegenschaft je zur Hälfte beteiligt sind (50%-Miteigentum). Dementsprechend versteuert der Pflichtige denn auch den hälftigen Eigenmietwert und den hälftigen Vermögenssteuerwert dieser Liegenschaft (vgl. Mitteilung der steuerbaren Werte per 31.12.2009 [Weisung 2009]).

Geklärt ist der Sachverhalt sodann auch mit Bezug auf die Fremdfinanzierung der Liegenschaft; es besteht per 31. Dezember 2017 eine Hypothek in der Höhe von Fr. 790'000.-, welche der Pflichtige und seine Partnerin gemeinsam und mit solidarischer Haftung für die Zinsen abgeschlossen haben (vgl. Einsprache); unstreitig ist beim Pflichtigen damit vermögensseitig die halbe Schuld im Betrag von Fr. 395'000.- zu berücksichtigen.

b) Im Streit liegt allein die Frage, ob der Pflichtige als 50%-Miteigentümer einkommensseitig berechtigt ist, steuermindernd mehr als 50% des insgesamt angefallenen Liegenschaftsunterhalt und der insgesamt bezahlten Hypothekarzinsen für sich zu beanspruchen. Von Letzterem geht der Pflichtige unter Verweis auf vertragliche Abmachungen sowie gelebte mündliche Vereinbarungen mit seiner Lebenspartnerin aus. Hintergrund der Vereinbarungen bildet dabei der Umstand, dass der Pflichtige im gelebten Konkubinatsverhältnis derjenige ist, welcher mehr Einkommen generiert, weil sich die Partnerin vorab um die Kindererziehung kümmert.

c) Gegen die Auffassung des Pflichtigen spricht bereits, dass sowohl die Unterhaltskosten der streitbetroffenen Liegenschaft, wie auch die für diese bezahlten Hypothekarzinsen als sogenannte Gewinnungskosten qualifizieren (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 32 N 1 und Art. 33 N 7a DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 30 N 2 und § 31 N 10 StG). Damit Gewinnungskosten abgezogen werden können, müssen den Aufwendungen auch zugehörige Einkünfte gegenüberstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 4 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 10 StG). Versteuert der Pflichtige als 50%-Miteigentümer korrekterweise den hälftigen Vermögenssteuerwert, die hälftige Hypothek und den hälftigen Eigenmietwert des selbstbewohnten Eigenheims, so können bei ihm unter dem Titel von Gewinnungskosten auch nur 50% der für dieses Eigenheim angefallenen Unterhaltskosten und bezahlten Hypothekarzinsen als Gewinnungskosten qualifizieren. Die anderen 50% dieser Kosten stehen als Gewinnungskosten den Einkünften seiner Konkubinatspartnerin gegenüber.

d) Der Pflichtige lässt nun aber sinngemäss die Auffassung vertreten, dass einerseits Konkubinatspartner, welche gemeinsam eine Liegenschaft mit je 50% Miteigentum halten und bewohnen, betreffend das Tragen der damit verbundenen Kosten (Unterhalt, Hypothekarzinsen) Regelungen treffen könnten, welche nicht an ihre 50%-Anteile anknüpfen und dass andererseits solche Regelungen steuerrechtlich zu beachten seien. Zu prüfen ist damit nachfolgend letztlich die Einordnung solcher Regelungen von Konkubinatspartnern mit 50%-Miteigentum im Kontext des Sachenrechts, des Obligationenrechts und des Steuerrechts.

e) aa) Laut Art. 649 ZGB werden die Verwaltungskosten, Steuern und andere Lasten, die aus dem Miteigentum erwachsen oder auf der gemeinschaftlichen Sache ruhen, von den Miteigentümern, wo es nicht anders bestimmt ist, im Verhältnis ihrer Anteile getragen (Abs. 1). Hat ein Miteigentümer solche Ausgaben über diesen Anteil hinaus getragen, so kann er von den anderen nach dem gleichen Verhältnis Ersatz verlangen (Abs. 2). Abs. 1 erwähnt als Beispiele für Kosten und Lasten explizit Verwaltungskosten und andere Lasten. Unter Verwaltungskosten sind Auslagen zu verstehen, die durch Handlungen oder Massnahmen im Rahmen der gesetzlichen (Art. 647-647e ZGB) oder einer vereinbarten Verwaltungsordnung entstehen. Dazu gehören u.a. Kosten für Unterhaltsarbeiten, Reparaturen, Bewirtschaftungsmassnahmen und Versiche-

rungsprämien (BGE 119 II 404, 407; BGE 119 II 330, 331=Pra1994, 457, 458). Unter andere Lasten fallen Verpflichtungen aus Belastungen, die auf der Miteigentums-sache ruhen. Sie können privatrechtlicher (Grundlasten, Hypothekarzinsen, Amortisati-onen, etc.) oder öffentlich-rechtlicher (Anschlussgebühren, Erschliessungskosten, etc.) Natur sein (vgl. Brunner/Wichtermann in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 6. A., Art. 649 N 6 ZGB).

Die hier im Streit liegenden Positionen der Unterhaltskosten und Hypothekar-zinsen fallen damit ohne weiteres in den Anwendungsbereich von Art. 649 Abs. 1 ZGB. Im Grundsatz sind sie vom Pflichtigen folglich nach Massgabe seines Miteigentumsan-teils zu 50% zu tragen, womit einhergeht, dass sie im selben Umfang steuerlich zum Abzug gebracht werden können.

bb) Das soeben Gesagte widerspiegelt sich auch in der steuerrechtlichen Leh-re und Rechtsprechung. So hält der Kommentar zum Zürcher Steuerrecht fest: "Sind an Grundstücken mehrere Personen Eigentümer, ist für die Aufteilung der Unterhalts-kosten auf die Eigentümerstellung abzustellen. Bei Miteigentum erfolgt der Abzug des-halb nach den Miteigentumsquoten, wobei dies auch dann gilt, wenn die Miteigentümer im Konkubinat leben und ein Konkubinatspartner die ganzen Unterhaltskosten trägt." In letzterem Zusammenhang wird dabei auf einen Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 19. September 2018 (2 ST.2018.93) verwiesen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Roh-ner, § 30 N 9 StG).

cc) Der Pflichtige lässt an diese Kommentarstelle anknüpfen und geltend ma-chen, diese lasse ausser Acht, dass die Miteigentümer laut Art. 649 Abs. 1 ZGB eben auch eine abweichende Regelung treffen könnten. Der Pflichtige und seine Lebens-partnerin hätten eine solche abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag ausdrück-lich vorbehalten und dann auch gelebt, was der Steuerbehörde offensichtlich entgan-gen sei.

dd) Der Einwand des Pflichtigen ist insoweit berechtigt, als in der fraglichen Kommentarstelle wie auch im darin zitierten Entscheid des Steuerrekursgerichts auf die in Art. 649 Abs. 1 ZGB vorgegebene Möglichkeit abweichender Regelungen nicht näher eingegangen wird. Gleiches gilt für den zitierten Rekursentscheid, in welchem unter Verweis auf ältere Entscheide lediglich festgehalten wird, dass die auf einer per-

sönlichen Beziehung beruhende, von den zivilrechtlichen Grundsätzen abweichende Tragung des Unterhalts unbeachtlich sei. In den zitierten älteren Entscheiden wird dabei zwar gleiches festgehalten, aber ebenfalls ohne weitere Begründung. Eine solche ist somit hier nachzuliefern:

aaa) Die Bestimmung von Art. 649 Abs. 1 ZGB statuiert die Vermutung, wonach Kosten und Lasten der gemeinschaftlichen Sache von den Miteigentümern im Verhältnis ihrer Anteile an der Sache getragen werden. Wie die Rechte am Miteigentum den Gemeinschaftern grundsätzlich nach Anteilen zustehen, so werden auch die Pflichten, welche das Miteigentum mit sich bringt, nach dem Anteilsprinzip verteilt. Allerdings handelt es sich bei dieser Bestimmung nur um eine dispositive Regel. Die Miteigentümer können eine andere Kostentragung vereinbaren (z.B. bei nicht anteilmässiger Nutzung). Zudem bestehen auch einige gesetzliche Ausnahmen von der Regel der anteilmässigen Pflichtübernahme; diese Ausnahmen betreffen aber vorab Fälle von mehreren Miteigentümern (mehr als 2), in welchen ein Miteigentümer von der Mehrheit der anderen überstimmt wird (vgl. etwa Art. 647d Abs. 3 und Art. 647e Abs. 2 ZGB). Wichtig ist schliesslich, dass Art. 649 ZGB nur die Kosten und Lasten erfasst, welche die ganze Sache betreffen (gern. Abs. 1 solche, die aus dem Miteigentum erwachsen oder auf der gemeinschaftlichen Sache ruhen). Beziehen sich die Pflichten nur auf einen Miteigentumsanteil, so sind sie vom zuständigen Miteigentümer allein zu tragen. Leistet ein Miteigentümer aus Verpflichtungen gemäss Abs. 1 über seinen Anteil hinaus, so kann er auf die anderen Gemeinschafter zurückgreifen, soweit diese noch nicht oder erst unterproportional beigetragen haben. Eine solche Situation kann sich etwa ergeben, wenn im Rahmen einer Solidarschuld ein Miteigentümer allein belangt wird, oder wenn ein einzelner Gemeinschafter selbständig notwendige dringliche Massnahmen veranlasst (vgl. zum Ganzen: Brunner/Wichtermann, Art. 649 N 1 ff. ZGB)

bbb) Vor diesem zivilrechtlichen Hintergrund lässt sich sagen, dass in Fällen, in welchen Konkubinatspartner je 50% Miteigentum an einem gemeinsam bewohnten Eigenheim zukommt, abweichende Regelungen zur grundsätzlichen quotalen Übernahme der Kosten und Lasten schwer vorstellbar bzw. die Ausnahme sind. Denn in dieser Konstellation wird das fragliche Eigenheim von beiden Miteigentümern in gleicher Weise genutzt und sind auch keine eigenständigen Miteigentumsanteile ausgeschieden. Kosten und Lasten betreffen in diesem klassischen Fall immer die ganze

Sache und sind damit quotal (= zu je 50%) zu tragen. Mit Bezug auf den Liegenschaftunterhalt wäre eine unterschiedliche Kostenaufteilung infolge unterschiedlicher Nutzungsintensität in einem gesuchten Beispiel allenfalls denkbar, wenn einer der beiden Konkubinatspartner drei eigene Kinder in den gemeinsamen Haushalt mitbringt und deshalb mit dem kinderlosen Partner vereinbart, bei periodischen Malerarbeiten mehr als 50% zu übernehmen. Bei den Lasten bzw. den hier betroffenen Hypothekarschulden ist eine Kostenaufteilung jenseits von fifty-fifty sodann jedenfalls dann nicht vorstellbar, wenn Konkubinatspartner mit je 50%-Miteigentum die auf der Liegenschaft lastende Hypothek bzw. den diesbezüglichen Vertrag mit der kreditgebenden Bank gemeinsam und mit solidarischer Haftung für die Zinspflicht abgeschlossen haben.

Im vorliegenden Fall ist im vorstehenden Sinn vom klassischen Konkubinatsfall auszugehen. Der Pflichtige und seine Partnerin leben mit zwei gemeinsamen Kindern im gleichen Haushalt bzw. im gleichen Einfamilienhaus, an welchem sie 50%iges Miteigentum haben. Die auf dem Einfamilienhaus lastende Hypothek bei der E-Bank haben sie gemeinsam als Solidarschuldner gezeichnet. Wieso die Konkubinatspartner die in Art. 649 Abs. 1 ZGB sachenrechtlich statuierte Pflicht zur Tragung der Kosten und Lasten nach Anteilen abweichend hätten regeln sollen, ist damit unerfindlich.

ee) Soweit der Pflichtige vorbringen lässt, seine Partnerin habe aufgrund der Kindererziehung nur ein geringfügiges Einkommen, weshalb er – aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – die ganzen Kosten trage, hilft ihm dies nicht weiter. Einer insoweit vereinbarten oder gelebten internen Vereinbarung der Konkubinatspartner fehlt der Zusammenhang zu den sachenrechtlichen Regeln betreffend die Rechte und Pflichten von Miteigentümern, nach welchen der Pflichtige und seine Konkubinatspartnerin als hälftige Miteigentümer für 50% der Kosten und Lasten aufzukommen haben. Wenn der Pflichtige einen grösseren Anteil der Kosten übernimmt, weil sich seine Partnerin um die Erziehung der gemeinsamen Kinder kümmert und sie deshalb ein geringeres Einkommen als er erzielt, geht es nicht um die sachenrechtliche Kostentragungspflicht bei Miteigentum. Entsprechende Vereinbarungen regeln das Zusammenleben von nicht verheirateten Steuerpflichtigen, wobei es insbesondere um die Haushaltsführung und -finanzierung und im Fall von gemeinsamen Kindern um familienrechtliche Pflichten geht.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang Folgendes:

Wenn Konkubinatspartner im Miteigentum eine Liegenschaft zum Selbstbewohnen erwerben, regeln die Bestimmungen von Art. 646 ff. ZGB lediglich die sachenrechtlichen Aspekte (Nutzung und Verwaltung des Miteigentumsgrundstücks). Für obligationenrechtliche Aspekte wie insbesondere die Finanzierung oder die Geltendmachung von Guthaben und Ansprüchen wird die Bildung eines Gesellschaftsverhältnisses vorausgesetzt. Bei Miteigentümergeinschaften bestehen deshalb immer zwei parallele Gemeinschaftsverhältnisse (Miteigentum für das Halten, Nutzen und Verwalten der Immobilie sowie eine einfache Gesellschaft für die nicht dinglichen Aussenverhältnisse insbesondere in Bezug auf Finanzierungs- und Forderungsaspekte).

Vor diesem Hintergrund haben der Pflichtige und seine Partnerin denn auch den vorgelegten Gesellschaftsvertrag abgeschlossen, in welchem sie sich mit Blick auf das erworbene Miteigentum zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen haben. Dabei erstaunt nach dem Gesagten nicht, dass dieser Vertrag von der "E-Bank Finanzberatung" ausgearbeitet worden ist. Er regelt vorab die Finanzierung der Anlagekosten der Liegenschaft durch die Gesellschafter unter Einschluss der von der E-Bank gewährten Hypothek von ursprünglich Fr. 740'000.-, welche den Gesellschaftern zu gleichen Teilen (Fr. 370'000.-) zugewiesen wird. Im Ergebnis wird im Vertrag festgehalten, dass von den Anlagekosten von Fr. 918'000.- der Pflichtige Fr. 443'000.- und seine Partnerin Fr. 475'000.- finanziert haben (jeweils inkl. Anteil von Fr. 370'000.- E-Bank Hypothek), wobei diese Einlagen unverzinsliche Forderungen gegenüber der Gesellschaft darstellen, an welcher die beiden je zur Hälfte beteiligt seien. Auf diese hälftige Beteiligung hätten sodann auch künftige Eigenmittelinvestitionen keinen Einfluss; auch diese würden als Forderungen gegenüber der Gesellschaft qualifizieren. Weiter wird festgehalten, dass die Gesellschafter ohne Rücksicht auf die Grösse der eingebrachten Eigenmittel gleichen Anteil am Gewinn oder Verlust der einfachen Gesellschaft hätten. Soweit durch weitere Beiträge der Gesellschafter eine Änderung der Gewinn- und Verlustbeteiligung bewirkt werden solle, so brauche es dafür einen Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag. Im Übrigen hätten die Gesellschafter ihre Investitionen und Amortisationen sowie Vereinbarungen über die Werte der erbrachten Eigenleistungen in Form einer einfachen Buchhaltung festzuhalten.

Es bestehen keine Zweifel, dass es bei diesem Gesellschaftsvertrag in keiner Weise darum geht, die dingliche Pflicht zur Übernahme von Kosten und Lasten des gemeinsam bewohnten Eigenheims nach Quoten im Sinn von Art. 649 Abs. 1 ZGB

abzuändern. Der Vertrag regelt (obligationenrechtlich) das Innenverhältnis der Pflichtigen mit Bezug auf die Finanzierung bzw. das eingebrachte Eigenkapital und das von der E-Bank zur Verfügung gestellte Fremdkapital. Er sorgt insoweit für klare Verhältnisse; dies insbesondere auch mit Blick auf die Möglichkeit, dass die Gemeinschaft dereinst aufgelöst würde.

ff) Soweit der Pflichtige beschwerde- und rekursweise geltend machen lässt, dass der Gesellschaftsvertrag die Vereinbarung einer abweichenden Quotenzuteilung ausdrücklich vorbehalte und eine solche in der Folge auch vereinbart und gelebt worden sei, hilft ihm dies nicht weiter. Gemäss dem vorstehend widergegebenen Inhalt des Gesellschaftsvertrags geht es bei diesem Vorbehalt nicht um die Quote in Bezug auf die sachenrechtliche Pflicht zur Kostenpartizipation nach Miteigentumsanteilen. Es geht darum, dass im Grundsatz vereinbart worden ist, dass die Gesellschafter zu je 50% (und also im Einklang zur Miteigentumsquote) am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft partizipieren und dies unabhängig vom bisher eingebrachten unverzinslichen Eigenkapital (der Pflichtige steuerte diesbezüglich Fr. 73'000.- bei; seine Partnerin Fr. 105'000.-) und von inskünftig einflussendem Eigenkapital (z.B. für die Finanzierung von baulichen Massnahmen oder für eine Hypothekenamortisation). Nur mit Bezug auf diese Gewinn- und Verlustbeteiligung zu gleichen Teilen ungeachtet des eingebrachten Eigenkapitals wird vorbehalten, dass eine Änderung möglich sei, wobei dies aber einen Nachtrag zum Gesellschaftsbetrag erheische (denkbares Beispiel: der Pflichtige finanziert eine umfassende Sanierung mit Eigenmitteln von Fr. 300'000.-; ungeachtet des 50% Miteigentums hätte er damit viel mehr Eigenkapital ins Haus bzw. in die das Haus finanzierende einfache Gesellschaft gesteckt, weshalb er im Verkaufsfall womöglich nicht nur die Fr. 300'000.- unverzinst zurückerhalten möchte, sondern auch einen höheren Gewinnanteil). Mit den hier in Frage stehenden Kosten und Lasten, welche Miteigentümer sachenrechtlich nach ihren Anteilsquoten zu tragen haben, haben solche obligationsrechtliche Vereinbarungen der Konkubinatspartner rund um die gemeinsame Vermögensanlage und deren Finanzierung nichts zu tun.

Kommt hinzu, dass ein entsprechender Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag gar nie abgeschlossen worden ist. Der mit der Replik nachgereichte Gesellschaftsvertrag, welcher gemäss Ziff. II den ursprünglichen ergänzen und präzisieren soll, datiert vom 15. Februar 2019 und wäre damit für die hier zu beurteilende Steuerperiode 2017 grundsätzlich gar nicht zu beachten. Der ergänzende Gesellschaftsvertrag beinhaltet

aber ohnehin keine Abweichung vom ursprünglich aufgestellten Grundsatz, wonach die Gesellschafter unabhängig vom eingebrachten Eigenkapital zu gleichen Teilen am Gewinn und Verlust der Gesellschaft partizipieren. Festgehalten wird in diesem, dass aufgrund des tatsächlich gelebten Rollenverhältnisses in der Familie die Lebenspartnerin des Pflichtigen seit 2008 lediglich im Teilzeitpensum arbeite und vorwiegend für die Kinderbetreuung zuständig sei, während der Pflichtige im Vollpensum arbeite und daher den überwiegenden wirtschaftlichen Beitrag an den Unterhalt der Familie leiste. Der Pflichtige erkläre deshalb, soweit seine Partnerin dafür selbst nicht in der Lage sei, für den Unterhalt der Familie aufzukommen, wie auch den Schuldzinsenanteil seiner Lebenspartnerin sowie den laufenden Unterhalt der Liegenschaft in D anteilmässig bzw. vollständig zu übernehmen, was übrigens auch in der Vergangenheit so gehandhabt worden sei.

Dieser ergänzende Gesellschaftsvertrag ist damit offensichtlich mit Blick auf den in der Steuerperiode 2016 eingeleiteten Steuerstreit erstellt worden. Dabei ist der Vertragsinhalt keineswegs in Frage zu stellen, doch geht es bei diesem wiederum allein um die Regelung der obligationenrechtlichen Beziehungen von Konkubinatspartnern. Wie gesehen knüpft das Steuerrecht indes beim Sachenrecht an: Wer Eigentümer (oder Miteigentümer) einer selbstbewohnten Liegenschaft ist, hat den entsprechenden Vermögenssteuerwert und Eigenmietwert zu versteuern und kann abzugsseitig die mit dem Eigentum verbundenen Unterhaltskosten und die liegenschaftsbezogenen Schulden und Schuldzinsen zum Abzug bringen. Diese steuerlichen Folgen können Konkubinatspartner mit je 50% Miteigentum nicht durch obligationenrechtliche Vereinbarungen abändern. Sie haben sowohl einkommens- und vermögensseitig wie auch abzugsseitig je 50% zu versteuern.

gg) Soweit der Pflichtige im Übrigen die unterschiedliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Konkubinatspartnern ins Spiel bringt, um im Ergebnis die seiner Lebenspartnerin zustehenden Abzüge (durchaus steueroptimierend) in seine Steuerrechnung zu verschieben, bleibt zu bemerken, dass Steuerpflichtige, welche in selbstgewählter Form im Konkubinat zusammenleben, unabhängige Steuersubjekte sind, welche (anders als verheiratete Partner) getrennt und damit nach eigener wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit besteuert werden. In einer Gesamtbetrachtung über beide Konkubinatspartner hinweg kann dies durchaus mit steuerlichen Vorteilen verbunden sein (Stichwort "Heiratsstrafe"). Wieso man Konkubinatspartner zugestehen sollte, ihre

steuerrelevanten Aufwendungen durch obligationenrechtliche Vereinbarungen (Verträge, mündliche Abmachungen oder konkludent aufgrund gelebter Verhältnisse) subjektübergreifend zu verschieben, ist damit nicht nachvollziehbar.

4. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist diesem keine Parteienschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]