



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2010.207
2 DB.2010.150

Entscheid

30. September 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

Rekursgegner,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Einschätzung 2004 und Direkte Bundessteuer 2004

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) lebt seit 1992 mit B in einem gemeinsamen Haushalt (Konkubinat). In der Steuererklärung 2004 brachte er Unterhaltsbeiträge für seinen 2001 geborenen Sohn C von Fr. 23'400.- zum Abzug.

Der Steuerkommissär versagte dem Pflichtigen die steuermindernde Berücksichtigung dieser Unterhaltsbeiträge, gewährte ihm dafür den tieferen (pauschalen) Kinderabzug und setzte mit Einschätzungsentscheid bzw. Hinweis vom 21. Juli 2009 die Steuerfaktoren für die Steuerperiode 2004 wie folgt fest:

	Staats- und Gemeindesteuer (Fr.)	Direkte Bundessteuer (Fr.)
Steuerbares Einkommen	98'900.-	103'000.-
Steuerbares Vermögen	214'000.-	

Zur Begründung führte er unter Hinweis auf das Kreisschreiben Nr. 7 vom 20. Januar 2000 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) an, dass bei gemeinsamem Haushalt der Eltern (Konkubinat) und Kindern unter gemeinsamer elterlicher Sorge ein Abzug von Unterhaltsbeiträgen im Sinn von § 31 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 33 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) auch bei Leistung von Unterhaltsbeiträgen nicht zugelassen werde; der empfangende Elternteil habe solche Unterhaltsbeiträge daher auch nicht zu versteuern.

Die Bundessteuerveranlagung wurde mit Schlussrechnung vom 7. August 2009 formell eröffnet.

B. Die vom Pflichtigen am 20. August 2009 erhobenen Einsprachen, mit welchen sich dieser gegen die Aufrechnung der Unterhaltsbeiträge wandte, wies das kantonale Steueramt am 7. Juni 2010 ab.

C. Hiergegen erhob der Pflichtige am 5. Juli 2010 Rekurs bzw. Beschwerde und beantragte, die deklarierten Unterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. 23'400.- seien zum Abzug zuzulassen. Wie schon in der Einsprache machte er dabei geltend, das vom Steuerkommissär angerufene Kreisschreiben der EStV sei überholt und verwies er dabei auf diverse Gerichtsentscheide sowie ein neues Rundschreiben der EStV vom 5. Juli 2010.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 16. Juli 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die EStV liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 31 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG werden von den Einkünften die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennten Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder abgezogen, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten. Der Unterhaltsberechtigte hat die erhaltenen Zahlungen im Gegenzug zu versteuern (§ 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG).

b) Unterhaltsbeiträge (Alimente) sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen. Angesichts der Familienbesteuerung (§ 7 StG bzw. Art. 9 DBG) sind solche Aufwendungen für den Unterhalt der Familie grundsätzlich nicht abzugsfähig (vgl. § 33 lit. a StG bzw. Art. 34 lit. a DBG). Damit die Unterhaltsbeiträge trotzdem abgezogen werden können, muss die Familiengemeinschaft aufgelöst bzw. im Fall von nicht verheirateten Eltern gar nie entstanden sein; sodann muss die steuerpflichtige Person die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten oder an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder leisten. Unterhaltsbeiträge für Kinder sind nur dann abzugsfähig, wenn die Kinder unter der elterlichen Sorge des die Alimente erhaltenden Elternteils stehen, wobei es nicht schädlich

ist, wenn zusätzlich auch der Alimentenleistende das Sorgerecht neben dem Alimentenempfänger hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 33 N 48 ff. DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 31 N 48 ff. StG).

c) Diese letztere Variante trifft hier zu: Mit Beschluss Nr. 741 der Vormundschaftsbehörde D vom 21. Mai 2002 wurde dem Pflichtigen und B im Sinn von Art. 298a Abs. 1 ZGB die gemeinsame elterliche Sorge über deren gemeinsames Kind C übertragen. Im gleichen Beschluss genehmigte die Vormundschaftsbehörde auch die Vereinbarung des Pflichtigen mit B vom 17. April 2002 über die Betreuungsanteile und die Verteilung der Unterhaltskosten. Fixe Beträge wurden in letzterem Zusammenhang nicht festgelegt; stattdessen wurde vereinbart, dass die Kosten bezüglich Unterhalt, Erziehung und Betreuung des Kindes von den Eltern im Verhältnis der jeweiligen Nettoeinkommen übernommen werden. Per 2004 hat der Pflichtige nach seinen Angaben gestützt auf diese Vereinbarung B Unterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. 23'400.- ausbezahlt (Beträge von insgesamt Fr. 20'030.50 per Postkontoüberweisungen und den Rest in bar). B hat in ihrer Steuererklärung 2004 entsprechende Alimente in der Höhe von Fr. 23'400.- deklariert.

d) Gemäss der rechtlichen Ausgangslage (vgl. lit. a vorstehend) hat der Pflichtige grundsätzlich Anspruch auf Abzug der Kinderunterhaltsbeiträge, welche er an B bezahlt hat, weil er mit dieser keine Familiengemeinschaft bildete und weil diese die elterliche Sorge über seinen Sohn C ausübte; dass er selbst ebenfalls die elterliche Sorge inne hatte, ändert daran gemäss der zitierten Lehrmeinung nichts.

Die Vorinstanz sieht dies anders und stützt sich dabei auf das Kreisschreiben Nr. 7 der EStV vom 20. Januar 2000 (Titel: "Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]; Übertragung der gemeinsamen elterlichen Sorge auf unverheiratete und die gemeinsame Ausübung elterlichen Sorge durch getrennte oder geschiedene Eltern" [KS Nr. 7]). Tatsächlich lässt sich diesem Kreisschreiben entnehmen, dass unverheiratete Eltern mit gemeinsamer elterlicher Sorge und gemeinsamem Haushalt (anders als getrennt lebende, geschiedene und nicht verheiratete Eltern mit zwei verschiedenen Haushalten) keine Unterhaltsbeträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG in Abzug bringen können und dementsprechend aber auch keine Alimentenbesteuerung nach Art. 23 lit. f DBG erfolgt.

Eine Begründung dafür lässt sich dem KS Nr. 7 nicht entnehmen (vgl. Tabelle I in Ziff. 3). Dies erstaunt, denn es ist nicht einzusehen, wieso im Konkubinatshaushalt mit Kind die Abzugsberechtigung für Alimentenzahlungen davon abhängen soll, ob die elterliche Sorge einem Elternteil allein oder aber beiden Elternteilen gemeinsam zusteht. Wenn nämlich ein Elternteil mehr Kinderbetreuungsaufgaben übernimmt, folglich weniger Einkommen erzielen kann und deshalb vom anderen (mehr Einkommen erzielenden) Elternteil entsprechende Unterhaltsbeiträge erhält, so entspricht der damit verbundene Ausgleich der Einkommen bzw. der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit den familienrechtlichen Vorgaben bei unverheirateten Eltern und macht es insoweit keinen Unterschied, ob der alimentenempfangende Elternteil die elterliche Sorge allein oder zusammen mit dem alimentenleistenden Elternteil ausübt. Dementsprechend wurde die im vorliegenden Fall von der Steuerbehörde angerufene Regel im KS Nr. 7 in der Lehre kritisiert (vgl. P. Locher, Kommentar zum DBG, N 45 zu Art. 33 DBG, mit weiteren Hinweisen).

e) Kreisschreiben der ESTV stellen wie die Weisungen im kantonalen Recht blosser Verwaltungsverordnungen zur Auslegung der Steuergesetze dar, welche für die Steuerjustizbehörden grundsätzlich nicht verbindlich sind. Sie werden vom Richter aber immerhin bei seiner Entscheidung mit berücksichtigt, sofern sie eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung zulassen (BGE 121 II 473 = ASA 65, 477 = StR 51, 542 = StE 1996 B 93.1 Nr. 2).

aa) Das Bundesgericht hatte mit Urteil vom 1. September 2006 (2.A.37/2006 = StE 2007 B 27.2 Nr. 30) einen Fall zu beurteilen, in welchem in einem Konkubinatsverhältnis die elterliche Sorge der Mutter zukam und die Steuerbehörde dem Vater den Abzug von Alimenten mit der Begründung verweigerte, dass das Konkubinatspaar durch das Zusammenleben faktisch die elterliche Sorge gemeinsam ausübe, weshalb der Unterhalt der Familie wie bei verheirateten Eltern nicht abgezogen werden könne. Das Bundesgericht verneinte dies mit der Begründung, dass der Begriff "elterliche Sorge" ein zivilrechtlicher sei. Das Steuerrecht knüpfe hier an die zivilrechtlichen Bestimmungen an, schaffe also keine Disparitäten. Nach der Vorschrift von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG sei es unerheblich, ob die Eltern im gemeinsamen Haushalt lebten oder nicht. Dabei wies das Bundesgericht auch darauf hin, dass das KS Nr. 7 nur den Fall regle, wo die elterliche Sorge auf die unverheirateten Eltern gemeinsam übertragen werde;

nur für diesen Fall sehe das KS Nr. 7 vor, dass kein Abzug und keine Besteuerung von Unterhaltsbeiträgen zu erfolgen habe. Letzteres sei allerdings von der Lehre kritisiert worden, wobei geltend gemacht werde, dass auch in diesem Fall der Abzug beim verpflichteten Elternteil und die Besteuerung beim berechtigten Teil zu erfolgen habe. Hierzu sei im konkreten Fall jedoch nicht Stellung zu nehmen. Damit liess das Bundesgericht bereits durchblicken, dass es die Regelung im KS Nr. 7 als fragwürdig erachtet.

bb) Im Bundesgerichtsurteil vom 4. September 2007 (BGE 133 II 305 = Praxis 2008 Nr. 39) ging es sodann um geschiedene Steuerpflichtige mit einem Kind in gemeinsamer elterlicher Sorge bei alternierender Obhut, wobei der Abzug der Unterhaltsbeiträge, der Sozialabzug für Kinder sowie der anwendbare Steuertarif zur Diskussion standen. Das Bundesgericht nahm diesen Fall zum Anlass, sämtliche diesbezüglichen Regelungen unter Einschluss von Konkubinatskonstellationen sowie unter Bezugnahme auf das KS Nr. 7 der EStV näher auszuleuchten. Dabei hielt es u.a. fest, der Bundesgesetzgeber sei stillschweigend davon ausgegangen, dass die Situation von Konkubinatspaaren derjenigen von zwei ledigen, verwitweten, geschiedenen oder getrennt lebenden Steuerpflichtigen entspreche. Wenn also Konkubinatspaare ein Kind hätten, für dessen Unterhalt sie sorgten, so habe einer der Partner Anspruch auf den Sozialabzug für Kinder (und den Versicherungsabzug für das Kind); er werde sodann für die Alimente besteuert, welche er grundsätzlich vom anderen Partner erhalte, und habe – vorausgesetzt dass er mit dem Kind im gleichen Haushalt lebe und die Hauptlast seines Unterhalts trage – Anspruch auf den Steuertarif für Ehepaare. Der andere Konkubinatspartner könne sodann von seinem Einkommen die Alimente abziehen, die er für das Kind leiste, über das der Erstgenannte die elterliche Gewalt ausübe. Konkubinatspaare würden mithin steuerlich gleich behandelt wie getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten; die Tatsache, dass sie zusammenlebten, sei unerheblich. Weiter wurde festgehalten, dass der Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG die gemeinsame elterliche Sorge nicht ausschliesse, weshalb der getrennt lebende oder geschiedene Steuerpflichtige, der Unterhaltsbeiträge für Kinder leiste, für welche er ebenfalls die gemeinsame elterliche Sorge habe, diese Alimente von seinem Einkommen abziehen könne, während sie beim anderen geschiedenen oder getrennt lebenden Elternteil, der sie erhalte, besteuert würden. Bei unverheirateten Steuerpflichtigen, welche die gemeinsame elterliche Sorge ausübten, unterliege die Besteuerung der Alimente bei einem Elternteil und ihr Abzug beim anderen den gleichen Regeln, wie sie im Fall getrennt lebender und geschiedener Eltern gelten würden.

cc) Damit setzte sich das Bundesgericht also über das KS Nr. 7 hinweg, was die EStV in der Folge zu entsprechenden Anpassungen bewogen hat. In ihrem am 19. Juli 2010 in die Vernehmlassung gegebenen Entwurf für ein neues Kreisschreiben zum Thema "Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer" (abrufbar über www.estv.admin.ch) wird nunmehr in Ziff. 14.9 für die hier in Frage stehende Konstellation die folgende Regelung vorgegeben:

14.9 Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, mit Unterhaltszahlungen

Wird ein Abzug für die Unterhaltszahlungen für das Kind nach Artikel 33 Absatz. 1 lit. c DBG von einem Elternteil geltend gemacht, erfolgt die Besteuerung folgendermassen:

14.9.1 Unterhaltszahlungen:

Die Unterhaltsbeiträge für das Kind sind vom Empfänger zu versteuern. Der leistende Elternteil kann diese Alimentenleistungen in Abzug bringen.

14.9.2 Abzüge:

Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält, kann den Kinderabzug sowie den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind geltend machen.

...

14.9.3 Tarife:

Der Elternteil, der die Unterhaltsbeiträge erhält, kann den Elterntarif geltend machen.

Der Elternteil, der die Unterhaltsbeiträge leistet, wird zum Grundtarif besteuert.

Nach dem bereits Gesagten, entspricht diese Lösung der herrschenden Lehre und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, weshalb sie auch im vorliegenden Fall anzuwenden ist.

3. a) In quantitativer Hinsicht sind die vom Pflichtigen in Abzug gebrachten Unterhaltsbeiträge von Fr. 23'400.- jedoch nicht ausgewiesen:

Die diesbezüglich im Einschätzungsverfahren eingereichte Vereinbarung, welche der Pflichtige am 17. April 2002 mit B abgeschlossen hat und welche von der Vormundschaftsbehörde genehmigt worden ist, nennt keine konkreten Beträge, sondern hält lediglich fest, dass die Kosten bezüglich Unterhalt, Erziehung und Betreuung (inkl. allfällige Fremdbetreuung) des Kindes von den Eltern im Verhältnis ihres jeweiligen Nettoeinkommens zu übernehmen sind. Bei dieser Lage der Dinge ist vom Pflichtigen nachzuweisen, dass er unter Berücksichtigung der Einkommensverhältnisse beider Eltern pro 2004 tatsächlich Alimente von Fr. 23'400.- zu leisten hatte und er den entsprechenden Betrag auch an B bezahlt hat. Mit den im Einschätzungsverfahren vorgelegten Kopien von drei Zahlungen an B (Betreff "Privat") und von Bargeldbezügen wird dieser Nachweis nicht erbracht.

b) In dieser Ausgangslage wäre es Aufgabe der Steuerbehörde gewesen, den Sachverhalt mit Bezug auf den quantitativen Aspekt der Unterhaltsbeiträge weiter zu untersuchen. Ob sie dies getan hat, ist unklar. In den Steuerakten ist kein Auflageverfahren dokumentiert. Der Pflichtige reichte allerdings rekurs- und beschwerdeweise die Kopie einer steuerbehördlichen Auflage vom 28. März 2006 ein, mit welcher der Unterhaltsvertrag und der Nachweis der bezahlten Alimente verlangt worden ist. Entsprechende Akten eines Auflageverfahrens sind gemäss Auskunft des Steuerkommissärs bei der Steuerbehörde jedoch nicht auffindbar.

Damit ist diese Untersuchung nachzuholen und zwar nach Massgabe von § 149 Abs. 3 StG bzw. Art. 143 Abs. 1 DBG zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs durch die Vorinstanz, weil der rechtserhebliche Sachverhalt nicht bzw. nicht vollständig abgeklärt worden ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N 26. ff. DBG und § 149 N 29 ff. StG).

Die Vorinstanz wird in der nun vorliegenden Konstellation mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern auch zu untersuchen haben, ob dem Pflichtigen neben Unterhaltsbeiträgen an B der deklarierte Abzug für fremdbetretene Kinder (Fr. 3'000.-) noch immer zugestanden werden kann. Diesbezüglich muss der Pflichtige nämlich nachweisen, dass ihm nach Massgabe der Unterhaltsregelung entsprechende (nicht bereits in den Alimentenzahlungen enthaltenen) Kosten angefallen sind und er (also nicht B) diese auch bezahlt hat. Die im Einschätzungsverfahren eingereichte Aufstel-

lung betreffend Kosten für die Spielgruppe E und die Kinderkrippe F gibt diesbezüglich keinen Aufschluss.

Die Vorinstanz wird sodann das Einspracheverfahren mit demjenigen von B (welches gemäss Angaben des Pflichtigen im Rekurs bzw. in der Beschwerde noch pendent ist) zu koordinieren haben.

4. a) Nach alledem sind die vorinstanzlichen Entscheide aufzuheben und ist die Angelegenheit zur weiteren Sachverhaltsabklärung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt in das Einspracheverfahren zurückzuweisen.

b) Bei diesem in materieller Hinsicht noch unentschiedenen Verfahrensausgang (Rückweisung) sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 7. Juni 2010 wird aufgehoben und die Angelegenheit im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung an das kantonale Steueramt in das Einspracheverfahren zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 7. Juni 2010 wird aufgehoben und die Angelegenheit im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung an das kantonale Steueramt in das Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]