



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2010.243  
1 DB.2010.180

## Entscheid

29. Oktober 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Sekretärin Barbara Müller

In Sachen

**A,**

**Rekurrent/  
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,**

**Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung 2008 und Direkte Bundessteuer 2008**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) lebt seit Jahren mit seiner Partnerin und den gemeinsamen Kindern (B, geb. ... 1992 und C, geb. ... 1994) in einem Haushalt zusammen. Nachdem ihm in den Vorjahren jeweils der Abzug für Kinder im eigenen Haushalt gewährt und er zum Verheiratetentarif besteuert worden war, wurde er mit Einschätzungsentscheid vom 22. Oktober 2009 für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 71'600.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 614'000.- eingeschätzt, unter Anwendung des Grundtarifs und Streichung des Kinderabzugs sowie des erhöhten Abzugs für Versicherungsprämien, dafür unter Gewährung eines Abzugs von Unterhaltsbeiträgen für seine Kinder an die Kindsmutter. Mit Hinweis des gleichen Tages wurde ihm die analoge Veranlagung der direkten Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 72'400.- in Aussicht gestellt und mit Veranlagungsverfügung vom 6. November 2009 formell eröffnet.

B. Am 18. November 2009 erhob der Pflichtige Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2008 sowie gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2008. Er beantragte, dass ihm – wie in der Vergangenheit – der Verheiratetentarif sowie die Kinderabzüge zu gewähren seien.

Mit Auflage vom 28. Mai 2010 forderte das kantonale Steueramt den Pflichtigen auf, den Nachweis der von ihm erbrachten Bar- und Naturalleistungen für den Unterhalt der Kinder pro 2008 zu erbringen. Am 25. Juni 2010 antwortete der Pflichtige, dass es ihm nicht möglich sei, diesen Nachweis zu leisten. Zudem hielt er an seinem Antrag fest, dass ihm – als wirtschaftlich stärkerem Elternteil – der Verheiratetentarif zu gewähren sei.

Am 9. Juli 2010 mahnte das kantonale Steueramt die Auflage vom 28. Mai 2010. Mit Schreiben vom 14. Juli 2010 erklärte der Pflichtige erneut, dass er den geforderten Nachweis nicht erbringen könne.

Mit je separaten Einspracheentscheiden vom 6. August 2010 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Gegen die Einspracheentscheide erhob der Pflichtige am 15./16. August 2010 Rekurs bzw. Beschwerde. Nach wie vor beantragte er, dass ihm der Verheiraten- tarif sowie die Kinderabzüge zuzugestehen seien. Das kantonale Steueramt schloss mit am 27. August 2010 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG (in der Fassung gemäss Verordnung über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer vom 4. März 1996/27. April 2005 [VO KP]) kann der Steuerpflichtige für jedes minderjährige Kind, für dessen Unterhalt er sorgt, Fr. 6'100.- vom Einkommen abziehen (Kinderabzug). Massgeblich für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Abs. 2). Direkt an diesen Kinderabzug gekoppelt sind sodann zusätzliche Versicherungsprämienabzüge von Fr. 700.- je Kind, für welche ein entsprechender Abzug beansprucht werden kann (Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG, in der Fassung der VO KP). Die entsprechenden Bestimmungen für die Staats- und Gemeindesteuern finden sich in § 34 Abs. 1 lit. a und § 31 Abs. 1 lit. g StG (in der Fassung vom 25. April 2005 bzw. 25. August 2003, je in Kraft seit 1. Januar 2006). Demnach werden zur Steuerberechnung vom Reineinkommen für minderjährige Kinder unter elterlicher Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen, deren Unterhalt er zur Hauptsache bestreitet, als Kinderabzug je Fr. 6'800.- abgezogen. Massgeblich für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit sind auch hier die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (§ 34 Abs. 2 StG). Der an den Kinderabzug anknüpfende zusätzliche Versicherungsprämienabzug beträgt Fr. 1'200.- je Kind (§ 31 Abs. 1 lit. g Satz 3 StG, in der Fassung vom 25. August 2003). Sodann können Alimentenzahlungen bzw. "Unterhaltsbeiträge" für Kinder laut Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und nach § 31 Abs. 1 lit. c StG (in der Fassung vom 11. September 2000) von den steuerbaren Einkünften abgesetzt werden, sofern sie an den Elternteil fliessen, unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut das Kind steht und wenn sie für Minderjährige bestimmt sind. Diesfalls ist ein entsprechender Sozialabzug beim Leistenden ausgeschlossen (vgl. Art. 213 Abs. 1 DBG und § 34 Abs. 1 StG). Die genannten Unterhaltszahlungen unterliegen andererseits beim empfangenden Elternteil

gemäss Art. 23 lit. f DBG und § 23 lit. f StG (in der Fassung vom 11. September 2000) der Einkommenssteuer.

b) Sind die Eltern eines Kindes nicht verheiratet, steht die elterliche Sorge der Mutter zu (Art. 298 Abs. 1 ZGB). Unter bestimmten Voraussetzungen kann die elterliche Sorge auf Antrag beider Eltern ihnen gemeinsam übertragen werden (Art. 298a ZGB). Liegt das elterliche Sorgerecht ausschliesslich bei der Mutter, steht der Kinderabzug ihr und nur ihr zu (BGr, 12. Januar 1999 = StE 1999 B 29.3 Nr. 15; StE 2008 B 29.3 Nr. 35; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 35 N 23). Auf der anderen Seite hat sie die Kinderalimente zu versteuern, welche sie für den Unterhalt des Kindes zu verwenden hat. Insofern sorgt sie für das Kind und kommt zur Hauptsache für dessen Unterhalt auf (Locher, Art. 35 N 27, auch zum Folgenden). All das gilt auch dort, wo die Eltern im Konkubinat leben. Das Verwaltungsgericht hat diesbezüglich für die Staats- und Gemeindesteuern erkannt, dass der Umstand, dass derjenige Elternteil, welchem die elterliche Sorge nicht zusteht, die rein faktische Obhut über sein Kind allein oder zusammen mit dessen Mutter ausübt, unbeachtlich ist. Anders verhält es sich nur dort, wo das Gericht oder die Vormundschaftsbehörde das Obhutsrecht formell zugewiesen hat (RB 2006 Nr. 86 = StE 2007 B 29.3 Nr. 31).

Mit dieser Lösung decken sich die steueramtlichen Weisungen. So bestimmen das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die Gewährung von Sozialabzügen und die Anwendung der Steuertarife bei Familien vom 25. Februar 2008 (Ziff. 2.1.1 [kurz: Merkblatt]; ZStB Nr. 20/010) wie auch die Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 18. Dezember 2009 (Rz 25; kurz: Weisung [ZStB Nr. 20/002]) und das Kreisschreiben Nr. 7 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. Januar 2000 zu Direkte Bundessteuer Steuerperiode 1999/2000 betreffend Familienbesteuerung nach dem DBG (in ASA 68, 570), dass dort, wo bei unverheirateten Eltern die elterliche Sorge oder Obhut über ein minderjähriges Kind nur einem Elternteil zusteht, nur dieser den Kinderabzug beanspruchen kann.

c) Laut Art. 214 Abs. 1 DBG und §§ 35 Abs. 1 bzw. 47 Abs. 1 StG gilt für die Steuerpflichtigen ein allgemeiner Grundtarif (bzw. Alleinstehendentarif). Indes greift nach Abs. 2 dieser Normen für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, welche mit Kindern (oder unterstützungsbedürftigen Personen) im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Haupt-

sache bestreiten, ein milderer Tarif (sog. Verheiratetentarif). Dabei verweisen die kantonalen Normen ausdrücklich auf Kinder im Sinn des Kinderabzugs von § 34 Abs. 1 lit. a StG. Mit diesen Sonderbestimmungen soll die entsprechende Gruppe von Steuerpflichtigen fiskalisch angemessen entlastet werden. Eine Beschränkung auf eheliche Gemeinschaften und Eineltern- bzw. Halbfamilien besteht insofern nicht. Das aber heisst, dass auch Konkubinatspaare in den Genuss einer solchen Entlastung kommen können. Leben die Eltern im Konkubinat und wohnt das Kind bei ihnen, kann dabei der – und nur der – Elternteil den Verheiratetentarif beanspruchen, welcher den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet; und dies ist derjenige Elternteil, dem die elterliche Sorge zusteht, der für das Kind Unterhaltsbeiträge erhält und damit Anspruch auf den Kinderabzug hat (BGr, 26. Oktober 2005 = StE 2006 B 29.3 Nr. 28; Weisung Rz 58 ff.; Locher, Art. 36 N 19 f.; Ivo P. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2.A., 2008, Art. 36 N 36a und 36b DBG). Wie die Dinge bei gemeinsamer elterlicher Sorge liegen, braucht hier nicht erwähnt zu werden.

2. Der Pflichtige brachte in der Einsprache vor, dass seine Kinder in einer Zeit zur Welt gekommen seien, wo unverheiratete Eltern noch keine gemeinsame elterliche Sorge hätten beantragen können. Dieser Umstand müsse berücksichtigt werden und er sei so zu behandeln, wie wenn er mit seiner Partnerin zusammen die gemeinsame elterliche Sorge über die Kinder hätte. In der Antwort auf die Auflage im Einspracheverfahren erklärte er sodann, dass er mit seinen Kinder und der Mutter der Kinder zusammen eine ganz normale Familie bilde. Er lebe seit 25 Jahren in einer festen Beziehung mit seiner Partnerin, sie hätten zwei gemeinsame Kinder und wollten diejenigen steuerlichen Erleichterungen in Anspruch nehmen, die die Steuergesetzgebung vorsehe, nämlich die Besteuerung des wirtschaftlich stärkeren Teils zum Verheiratetentarif.

Mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde erklärte der Pflichtige erneut, dass er mehrheitlich für die beiden Kinder aufkomme und seit deren Geburt mit ihnen zusammenlebe. Bis 2007 sei er zum Verheiratetentarif besteuert worden. Sodann wolle er ebenfalls die Kinderabzüge vornehmen können. Die Weisungen des kantonalen Steueramts seien nach Inkrafttreten der Teilrevision des ZGB (u.a. betreffend gemeinsame elterliche Sorge) erlassen worden. Die Steuerbehörde könne nicht rückwirkend seine Verhältnisse neu beurteilen. Es sei unbestritten, dass er zur Hauptsache für die Kinder aufkomme. Sodann entspreche es dem Geist der Steuergesetzgebung, dass bei unverheirateten Steuerpflichtigen mit gemeinsamen Kinder, die im Konkubinat zusam-

menlebten, ein Steuerpflichtiger vom günstigeren Tarif und den Kinderabzügen profitieren könne und zwar derjenige, der das grössere Einkommen habe. Nur eine solche Regelung gereiche zum Wohl der Kinder. Im Übrigen stünden die Kinder seit diesem Frühling nunmehr unter gemeinsamer elterlicher Sorge.

3. a) Unbestrittenermassen stand am hier massgeblichen Stichtag des 31. Dezember 2008 die elterliche Sorge allein der Mutter der Kinder und Partnerin des Pflichtigen zu. Die gemeinsame elterliche Sorge wurde gemäss den Angaben des Pflichtigen erst im Frühjahr 2010 erteilt. Auch lag bis zum 31. Dezember 2008 keine formelle Übertragung des Obhutsrechts auf den Pflichtigen vor und hat der Pflichtige an die Partnerin Unterhaltsbeiträge für die Kinder zu leisten. Damit steht der Kinderabzug im Sinn von Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 34 Abs. 1 lit. a StG für die Steuerperiode 2008 entsprechend dem Ausgeführten aber nicht ihm, sondern einzig seiner Partnerin zu. Die rein faktische Obhut des Pflichtigen über die Kinder ändert daran nichts.

Da es nach der aktuellen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zum Kinderabzug bei nicht verheirateten Eltern, auch wenn sie im Konkubinat zusammenleben, allein darauf ankommt, bei wem die elterliche Sorge über die Kinder liegt, zielte die Auflage mit der Aufforderung zum Nachweis der vom Pflichtigen geleisteten Bar- und Naturalleistungen an den Unterhalt der beiden Kinder einzig noch darauf ab, höhere effektive Leistungen als die in den Unterhaltsverträgen festgesetzte Beträge nachzuweisen (vgl. hierzu unten, Ziff. 4). Selbst wenn der Pflichtige hätte nachweisen können, dass er faktisch in überwiegendem Umfang an den Unterhalt der Kinder beiträgt – was ohne Weiteres glaubhaft scheint – so würde dies am Ergebnis nichts ändern, da es eben gerade in den Fällen, in denen der Pflichtige weder über die gemeinsame noch alleinige elterliche Sorge verfügt, von vornherein nicht (mehr) darauf ankommt und ihm der Kinderabzug – ohne elterliche Sorge oder formelle Obhutzuteilung über die Kinder – von vornherein verwehrt ist. Die Rechtsprechung geht nämlich in diesen Fällen davon aus, dass derjenige Elternteil den Unterhalt der Kinder zur Hauptsache bestreitet, dem die Unterhaltsbeiträge für die Kinder im Unterhaltsvertrag zugesprochen werden.

b) Steht dem Pflichtigen nach dem Gesagten kein Kinderabzug zu, so kann er auch den Verheiratetentarif nicht beanspruchen. In dessen Genuss kommt nach dem Gesagten eben nur derjenige Elternteil, dem der Kinderabzug zusteht, d.h. vorliegend

die Partnerin des Pflichtigen. Daran ändert wie gesehen der Umstand nichts, dass die Kinder mit dem Pflichtigen zusammenleben und er in erheblichem oder gar überwiegendem Umfang an deren Unterhalt beiträgt.

c) Nichts vermag der Pflichtige für sich sodann aus dem Umstand herzuleiten, dass das Steueramt ihm während Jahren bis und mit Steuerperiode 2007 den Kinderabzug sowie den Verheiratetentarif gewährt hat. Denn die rechtliche Beurteilung bezieht sich jeweils einzig auf die entsprechende Steuerperiode, für welche die Einschätzung vorgenommen wird. Dass die Steuerbehörde in früheren Jahren einen Abzug toleriert hat, verschafft dem Pflichtigen keinen Anspruch auf einen erneuten Abzug, falls sich zeigt, dass das geltende Recht einen solchen nicht zulässt. Die Steuerbehörden dürfen solche Abzüge in jeder Periode einer Neuüberprüfung unterziehen (BGr, 9. April 2008, 2C\_589/2007, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

4. a) Wie erwähnt, kann der Kindsvater, dem kein Kinderabzug zusteht, nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG Unterhaltsleistungen ("Unterhaltsbeiträge") an die Kindsmutter für das unter deren elterlicher Sorge stehende Kind von den steuerbaren Einkünften abziehen. Leben die Eltern zusammen mit ihrem gemeinsamen unmündigen Kind im Konkubinat, so kann derjenige Elternteil, welchem das Sorgerecht nicht zusteht, Leistungen, welche er gestützt auf einen Unterhaltsvertrag leistet, in Abzug bringen.

Nach Art. 276 ZGB haben die Eltern für den Unterhalt des Kindes aufzukommen (Abs. 1). Dieser wird durch Pflege und Erziehung oder, wenn das Kind nicht unter der Obhut der Eltern steht, durch Geldzahlung geleistet (Abs. 2). Sind die Eltern nicht verheiratet, wird der Umfang der Unterhaltsbeiträge desjenigen Elternteils, welchem die elterliche Sorge nicht zusteht, vorzugsweise mittels Unterhaltsvertrag einvernehmlich festgesetzt (Peter Breitschmid, in: Basler Kommentar, 3. A., 2006, Art. 287 N 1 ZGB). Ein solcher wird gemäss Art. 287 Abs. 1 ZGB erst mit der Genehmigung durch die Vormundschaftsbehörde verbindlich. Dabei geht es vorab um finanzielle Leistungen, nämlich die Höhe des Unterhaltsbeitrags, dessen Dauer sowie allfällige Abstufungen, Indexierung und Abänderung. Wenn die Eltern - wie hier - in eheähnlichen Verhältnissen zusammenleben kann, die Erfüllung der Unterhaltspflicht auch in Naturalform erfolgen. Es liegt nahe, den steuerrechtlichen Begriff des "Unterhaltsbeitrags" (Art. 35 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG) mit dem zivilrechtlichen

gleichzusetzen. Dies umso mehr, als in beiden Gesetzen übereinstimmend von "Beiträgen" und nicht von "Zahlungen" die Rede ist. Können die vertraglich festgelegten Unterhaltsbeiträge im Sinn des Zivilrechts (siehe Art. 287 Abs. 1 und 2 ZGB) nicht allein Geldzahlungen umfassen, sind folgerichtig steuerlich auch Naturalleistungen beachtlich (Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, N 18a DBG). Dabei sind Naturalleistungen, wie das Zivilrecht zeigt, begrifflich umfassend zu verstehen (Breitschmid, Art. 276 N 20 f.). Entsprechend ist jedenfalls dort, wo ein vormundschaftlich genehmigter Unterhaltsvertrag vorliegt, fiskalisch ein umfassender Abzug statthaft (in diesem Sinn möglicherweise RB 2006 Nr. 86 = StE 2007 B 29.3 Nr. 31 E. 6).

b) Der Pflichtige lebt mit seinen Kindern und seiner Partnerin in einem Haushalt zusammen. Er bezahlt keine separaten Unterhaltsbeiträge an die Kindsmutter, sondern trägt selber direkt zum Unterhalt der Kinder bei. Er macht geltend, dass er den Umfang der von ihm geleisteten Naturalleistungen nicht nachweisen könne. Mangels anderweitigen Nachweises ist deshalb zur Quantifizierung des vom Pflichtigen bestrittenen Kinderunterhalts auf die Unterhaltsverträge abzustellen.

In den von der Vormundschaftsbehörde genehmigten Unterhaltsverträgen hat sich der Pflichtige verpflichtet, für seinen Sohn B, geb. ... 1992 (in der Steuerperiode 2008 15 bzw. 16 Jahre alt), monatlich Fr. 760.- zu bezahlen. Die Unterhaltsbeiträge sind gemäss Unterhaltsvertrag indexiert, wobei der Pflichtige beweisen könnte, dass er selber den Teuerungsausgleich nicht erhalten hat. Diesbezüglich liegen keine Anhaltspunkte vor, weshalb vermutungsweise zugunsten des Pflichtigen davon auszugehen ist, dass er einen solchen erhalten hat. Damit ist der Betrag auf das Kalenderjahr 2008 zu indexieren. Dies ergibt einen monatlichen Betrag für das Jahr 2008 von Fr. 894.- (Indexstand im Nov. 2007: 158.3, Basis Oktober 1992 = 134,5 Punkte). Insgesamt ergibt dies für den Sohn B Unterhaltsbeiträge in der Steuerperiode 2008 von Fr. 10'728.-.

Für die Tochter C, geb. ... 1994 wurden dieselben Unterhaltsbeiträge vereinbart. Sie war in der Steuerperiode 2008 14 bzw. 15 Jahr alt. Die Unterhaltsbeiträge wären monatlich im Voraus zu bezahlen. Damit galt für sie im Kalenderjahr 2008 während 5 Monaten der Betrag von Fr. 680.- und während der restlichen 7 Monate der Betrag von Fr. 760.-. Indexiert auf das Jahr 2008 ergibt dies bei ihr monatliche Beträge von Fr. 770.- bzw. Fr. 860.- (Indexstand im Nov. 2007: 114.3, Basis April 1994 = 101

Punkte). Insgesamt ergibt dies für die Tochter C Unterhaltsbeiträge in der Steuerperiode 2008 von Fr. 9'870.- (Fr. 3'850.- + Fr. 6'020.-).

Total kann der Pflichtige damit in der Steuerperiode 2008 Unterhaltsbeiträge an seine Kinder in der Höhe von Fr. 20'598.- zum Abzug bringen. Dass er von seinem Arbeitgeber Kinderzulagen erhalten hätte, ist aus seinem Lohnausweis nicht ersichtlich. Das kantonale Steueramt errechnete im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentcheid unter Einrechnung von Kinderzulagen, aber ohne Indexierung der Unterhaltsbeiträge einen (leicht höheren) Gesamtbetrag von Fr. 22'520.-, den es dem Pflichtigen als Abzug zugestand. Nachdem die Unterhaltverträge nur als Anhaltspunkt für die Bemessung der (tatsächlichen) Unterhaltsleistungen des Pflichtigen bzw. zur Bestimmung des Abzugs dienen, ist indessen vorliegend von einer Korrektur abzusehen.

Richtigerweise hat das kantonale Steueramt den (deklarierten) Versicherungsprämienabzug von Fr. 700.- bzw. Fr. 1'200.- pro Kind gestrichen, nachdem sich dieser ebenfalls nach der Berechtigung zum Kinderabzug richtet (siehe oben, E. 1.a). Hiergegen wehrt sich der Pflichtige allerdings nicht.

Insgesamt hat es deshalb beim Betrag von Fr. 22'520.- als Abzug von Beiträgen an den Unterhalt seiner Kinder sein Bewenden zu haben.

5. Nach alledem erweist sich die Einschätzung bzw. Veranlagung des kantonalen Steueramts als rechtsbeständig, weshalb der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen sind. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]