

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.347 vom 11. August 2009

ZH Steuerrekursgericht, 2009-08-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2009.347

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.347 du 11 août 2009

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.347 del 11 agosto 2009

Regeste

Der unverheiratete Kindsvater, welcher mit seiner unmündigen Tochter sowie der Kindsmutter, welcher die (alleinige) elterliche Sorge zusteht, zusammenlebt, kann weder den Kinderabzug, den entsprechenden Versicherungsabzug noch den Verheiratetentarif beanspruchen. Hingegen kann er u.U. die Leistungen, welche er gestützt auf den vormundschaftlich genehmigten Unterhaltsvertrag erbringt, von den steuerbaren Einkünften in Abzug bringen.

Erwägungen

E. 2

DB.2009.222

- 5 - ist. Anders verhält es sich hingegen dort, wo das Gericht oder die Vormundschaftsbehörde das Obhutsrecht formell einer Person übertragen hat. 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 Hauptabteilung DVS vom 20. Januar 2000 zu Direkte Bundessteuer Steuerperiode 1999/2000 betreffend Famili- enbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG); Übertragung der gemeinsamen elterlichen Sorge auf unverheiratete Eltern und die gemeinsame Ausübung elterlicher Sorge durch getrennte oder geschiedene Eltern (ZStB II Nr. 61/505), 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.

E. 3

a) Streitig ist die Einschätzung bzw. Veranlagung für die Steuerperiode 2006. Dafür sind die Verhältnisse im (Kalender-)Jahr 2006 bzw. am Stichtag 31. Dezember 2006 massgeblich. Dabei ist zu beachten, dass die elterliche Sorge über die (im Sinn von Art. 260 Abs. 1 ZGB anerkannte) Tochter B bis zum Beschluss der Vormundschaftsbehörde der E vom 11. August 2009 allein der Kindsmutter C zustand; erst damit wurde sie auf entsprechendes Begehren der Eltern hin und gestützt auf die Vereinbarung vom 21. Juli 2009 gemeinsam der Mutter und dem Pflichtigen übertragen. Am Stichtag 31. Dezember 2006 war der Pflichtige somit weder alleiniger Inhaber der elterlichen Gewalt noch stand ihm zusammen mit seiner Partnerin, der Kindsmutter, das gemeinsame Sorgerecht zu. Damit steht der Kinderabzug im Sinn von 213 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 34 Abs. 1 lit. a StG

von vornherein nicht ihm, sondern einzig dieser zu. Die Verhältnisse werden sich in dieser Hinsicht, wie aus heutiger Sicht aufgrund der Ausführungen des Pflichtigen anzunehmen ist, erst in der Steuerperiode 2009 ändern. Diese Neugestaltung vermag keine Rückwirkung zu entfalten. Keiner weiteren Ausführungen bedarf es darüber, dass ihm damals einzig die – im vorliegenden Zusammenhang unbeachtliche – faktische, nicht aber auch die formelle (Teil-)Obhut zustand. 2 ST.2009.347 2 DB.2009.222

- 6 - b) Was der Pflichtige dagegen vorzubringen weiss, sticht nicht: Wohl mag es zutreffen, dass er zusammen mit seiner Partnerin und der Tochter B seit deren Geburt eine "normale Familie" und eine Lebensgemeinschaft bildet. Doch kommt es darauf nicht an. Denn wie gesehen sind nicht die tatsächlichen Verhältnisse massgeblich, sondern entscheidend ist vorab die formell-rechtliche Gestaltung. Ebenso kommt der Betreuung des Kindes und den dazu aufgewendeten finanziellen Leistungen insofern keine Bedeutung zu. Ebenso wenig vermag der Pflichtige für sich aus dem Umstand herzuleiten, dass das Steueramt ihm während Jahren bis und mit Steuerperiode 2005 diesen Abzug gewährt und im Übrigen den Verheiratetentarif (vgl. hinten E. 5a) zur Anwendung gebracht hat. Denn die rechtliche Beurteilung bezieht sich einzig auf die entsprechende Steuerperiode, für welche eine rechtskräftige Einschätzung vorliegt. Dass die Steuerbehörde in früheren Jahren einen beanspruchten 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). Zwar mag es richtig sein, dass die Eltern bereits früher das gemeinsame Sorgerecht angestrengt hätten, falls sie gewusst hätten, dass der Pflichtige den Kinderabzug bei der gegebenen rechtlichen Konstellation nicht weiterhin beanspruchen können. Dass das Steueramt die Einschätzung 2006, womit es den Abzug erstmalig verweigert hat, erst am 16. April 2009 getroffen und der Pflichtige somit erst damals von der neuen (und richtigen) Rechtsauffassung Kenntnis erlangt hat, gereicht der Steuerbehörde nicht zum Vorwurf. Es liegt am Steuerpflichtigen, notfalls rechtzeitig die rechtlichen Vorkehren zu treffen, damit die von ihm gewünschten (zulässigen) steuerlichen Folgen eintreten. Namentlich muss sich das Steueramt hier keine übermässige Verzögerung in der Einschätzung vorbehalten lassen: welche Schlüsse sich aufdrängten, falls anders zu entscheiden wäre, kann darum offen bleiben.

E. 4

Kann der Pflichtige, wie erwähnt, keinen Kinderabzug beanspruchen, so steht ihm auch kein zusätzlicher Abzug für Versicherungsprämien im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. g StG zu (siehe auch Merkblatt Ziff. 2.1.1). 2 ST.2009.347 2 DB.2009.222

- 7 -

E. 5

a) Laut Art. 214 Abs. 1 DBG und §§ 35 Abs. 1 und 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 Hauptsache bestreiten, ein milderer Tarif (sog. Verheiratetentarif). Dabei verweist die kantonale Norm

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 der – und nur der – Elternteil den Verheiratetentarif beanspruchen, welcher den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet; und dies ist derjenige Elter, dem die elterliche Sorge zusteht (StE 2006 B 29.3 Nr. 28; Weisung Rz 58 ff.) und dem damit der Kinderabzug zusteht (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). Wie die Dinge bei gemeinsamer elterlicher Sorge liegen, braucht nicht erwähnt zu werden. b) Steht dem Pflichtigen nach dem Gesagten kein Kinderabzug zu, so kann er den Verheiratetentarif nicht beanspruchen. In dessen Genuss kommt unter den gegebenen Umständen einzig die Kindsmutter C. Daran ändert der Umstand nichts, dass die Tochter mit dem Pflichtigen zusammenlebt und er in erheblichem Umfang an deren Unterhalt beiträgt. c) Dass der Verheiratetentarif bei der Kindsmutter entgegen dieser Rechtslage nicht angewendet worden ist, liegt aufgrund einer steueramtlichen Notiz nahe, steht indes nicht mit Sicherheit fest. Doch mag dies ohne Zwang offen bleiben. Denn hier geht es einzig um die Einschätzung bzw. Veranlagung des Pflichtigen. Ob die Taxationen von C, sollte sie tatsächlich mit dem Grundtarif besteuert worden und die Rechtskraft bereits eingetreten sein, nachträglich einer Korrektur zugänglich sind, braucht und darf hier nicht geklärt werden. Dies verkennt der Pflichtige. Es wird deren Aufgabe sein, notfalls entsprechende Massnahmen – mit allerdings ungewissem Ausgang – zu treffen. Dasselbe gilt für den Kinder- und Versicherungsabzug. 2
ST.2009.347 2 DB.2009.222

- 8 -

E. 6

a) Nach alledem erweisen sich die angefochtenen Einspracheentscheide, soweit vom Pflichtigen beanstandet, als rechtsbeständig. Indes gilt es Folgendes zu beachten: b) aa) 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 Elter, welchem das Sorgerecht nicht zusteht, Leistungen, welche er gestützt auf einen Unterhaltsvertrag leistet, in Abzug bringen. Ob dies nur dann gilt, wenn es sich um eigentliche, betragsmässig bestimmte Kinderalimente handelt, ist fraglich. 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. Daneben können Sonderregelungen betroffen sein, so

namentlich dann, wenn die Eltern - wie hier - in eheähnlichen Verhältnissen zusammenleben (Breitschmid, Art. 287 N 6 ZGB). In solchen Fällen kann die Erfüllung der Unterhaltspflicht auch in Naturalform erfolgen. Es liegt nahe, den steuerrechtlichen Begriff des "Unterhaltsbeitrags" (Art. 35 Abs. 1 lit. c 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). 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, fiska- 2 ST.2009.347 2 DB.2009.222

- 9 - lisch ein umfassender Abzug statthaft (in diesem Sinn möglicherweise RB 2006 Nr. 86 = StE 2007 B 29.3 Nr. 31 E. 6). Allerdings ist nicht zu verkennen, dass sich bei solchem Verständnis hinsichtlich der Bemessung des Umfangs der Leistung in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten ergeben können. bb) Wie diesen Schwierigkeiten zu begegnen ist, kann hier dahingestellt bleiben. Denn im Unterhaltsvertrag vom 27. August 1996, von der Vormundschaft am 15. Oktober 1996 genehmigt, haben die Eltern von B den Wert der Unterhaltsleistungen des Pflichtigen hilfsweise betragsmässig quantifiziert. Darin haben sie festgehalten, dass sie mit dem Kind zusammenleben und es gemeinsam betreuen. Für den Fall der Auflösung des gemeinsamen Haushalts wäre der Pflichtige zu monatlichen Unterhaltsleistungen für die Tochter von Fr. 600.- verpflichtet. Daneben wären die allenfalls von ihm für B empfangenen Kinderzulagen der Kindsmutter zu erstatten. In diesem Zusammenhang hat die Vormundschaftsbehörde D im Beschluss vom 15. Oktober 1996 sogar festgehalten, der Kindsvater, d.h. der Pflichtige, verpflichtete sich mit dem Unterhaltsvertrag (sofort) zu monatlichen Unterhaltszahlungen von Fr. 600.-. Unter solchen Umständen steht dem Pflichtigen, der unstreitig einen gewichtigen Teil des Unterhalts trägt, ein Abzug im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG zu, der sich wie folgt bemisst: Unterhaltsleistungen - 12 x Fr. 600.- Fr. 7'200.- - Kinderzulagen gemäss Lohnausweis (T-act. 3) Fr. 2'040.- total Fr. 9'240.-. Dass die Unterhaltszahlungen (bzw. der Wert der entsprechenden Naturalleistungen), weil indexiert, für 2006 möglicherweise höher anzusetzen wären, muss unberücksichtigt bleiben. Es hätte am Pflichtigen gelegen, diesbezüglich notwendige Angaben zu liefern; das aber ist nicht geschehen. Hingegen schadet ihm der Umstand nicht, dass er keinen solchen Abzug beansprucht hat. Weil dieser in engem Zusammenhang mit den streitbetroffenen Abzügen steht und das Gericht das Recht von Amts wegen anzuwenden hat (Art. 143 Abs. 1 DBG und § 149 Abs. 2 StG), steht einer solchen Korrektur nichts im Weg. 2 ST.2009.347 2 DB.2009.222

- 10 - cc) Beizufügen ist, dass damit ein gewisser Ausgleich dafür geschaffen wird, dass kein Raum für die Anträge des Pflichtigen bleibt, und auf diese Weise dessen (eingeschränkter) wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit angemessen Rechnung getragen werden kann. Auch darf erwähnt werden, dass - wie anzunehmen erlaubt ist - diese Zuflüsse bei der Kindsmutter, obgleich gesetzlich geboten (Art. 23 lit. f DBG und § 23 lit. f StG), einkommenssteuerlich nicht erfasst worden sind. Dies mag zur Begrenzung eines allfälligen Schadens infolge fehlenden Kinder- und Versicherungsprämienabzugs sowie Verheiratetentarifs beitragen. dd) Steht dem Pflichtigen ein solcher Abzug zu, stellt sich die

Frage eines Unterstützungsabzugs im Sinn von Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG und § 34 Abs. 1 lit. b StG nicht. c) Somit ist der Pflichtige für 2006 wie folgt einzuschätzen bzw. zu veranlagern: Staats-/Gemeindesteuern direkte Bundessteuer Fr. Fr. steuerbares Einkommen laut Einspracheentscheid 71'250.- 71'950.- ./.. Unterhaltszahlungen 9'240.- 9'240.- steuerbares Einkommen (abgerundet) 62'000.- 62'700.- steuerbares Vermögen (unverändert) 0.- Grund-/Alleinstehendentarif. Das führt zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. d) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten anteilmässig zu verlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). 2 ST.2009.347 2 DB.2009.222

- 11 -

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.