

Entscheide

Familienbesteuerung

Tarifvergünstigung und Unterstützungsabzug

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 2. Dezember 2011

Für die Zuordnung des Vollsplittings als Tarifvergünstigung sowie des Kinderabzugs ist einerseits das Sorgerecht über das Kind massgebend und andererseits dessen tatsächlicher Unterhalt. Demgegenüber kann der nicht sorgeberechtigte und unverheiratete Elternteil die geschuldeten Alimente für das Kind in Abzug bringen. Die sorgeberechtigte Mutter, welche sich hauptsächlich dem Haushalt und der Kleinkinderbetreuung widmet, gilt deswegen allein noch nicht als unterstützungsbedürftig, weshalb auch kein Unterstützungsabzug für diese Person beansprucht werden kann.

Sachverhalt:

1. Der vom Rekurrenten geltend gemachte Abzug für unterstützungsbedürftige Personen wurde in der definitiven Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2009 vom 18. November 2010 ohne Begründung gestrichen.
2. Mit Schreiben vom 19. Dezember 2010 erhob der Rekurrent gegen die Veranlagungsverfügung 2009 Einsprache. Zur Begründung führte er aus, dass er im Jahre 2009 mit seiner leiblichen Tochter und ihrer Mutter im gemeinsamen Haushalt gelebt habe. Obwohl er für ihren Unterhalt aufkomme, da seine Lebenspartnerin ein unter dem Existenzminimum liegendes Einkommen erziele, sei ihm der Vollsplitttarif nicht gewährt worden.
3. Mit Einsprache-Entscheid vom 19. April 2011 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie aus, der massgebende Zeitpunkt für die Zuteilung von Tarif und Kinderabzügen sei der 31. Dezember 2009. Von Gesetzes wegen sei das Sorgerecht im Zeitpunkt der Geburt bei der Mutter, sofern die Eltern nicht verheiratet seien. Für die steuerliche Beurteilung in Bezug auf den Steuertarif und die Kinderabzüge bestehe am 31. Dezember 2009 resp. am relevanten Stichtag demnach keine gemeinsame elterliche Sorge. Damit seien Vollsplitting und Kinderabzug, inkl. erhöhter Pauschale für Versicherungsprämien, der Mutter zuzu-

ordnen. Es stelle sich jedoch die Frage, ob anstelle des günstigeren Tarifs und des Kinderabzugs Alimente im effektiven Umfang abzugsfähig seien. Das Bundesgericht sei zur Erkenntnis gelangt, dass aufgrund des Gesetzeswortlauts der Alimenterabzug bei Konkubinatspaaren nicht verwehrt werden könne, sofern die elterliche Sorge der Mutter obliege. Aufgrund der Einkommensverhältnisse beider Elternteile könnten ab dem Geburtsmonat Mai 2009 Alimente in Höhe des festgesetzten Alimentenbeitrags gemäss vormundschaftlich genehmigtem Unterhaltsvertrag zum Abzug zugelassen (8 Monate à Fr. 650.–) werden.

4. a) Mit Schreiben vom 5. Mai 2011 erhob der Rekurrent gegen den Einsprache-Entscheid betr. direkte Bundessteuer Beschwerde und begehrte die Anwendung des Vollsplittingtarifs sowie die Gewährung des Unterstützungsbetrags für seine Lebenspartnerin. Zur Begründung führte er aus, dass er hauptsächlich sowohl für das Kind wie auch für die Mutter finanziell aufkomme, da sie allesamt im gleichen Haushalt leben würden. Aus diesen Gründen sei der Unterstützungsbetrag zu gewähren. Die Lebenspartnerin erziele ein Einkommen, welches unter dem Existenzminimum für Einzelpersonen liege, folglich könne sie für das Kind nicht alleine aufkommen.

Im Weiteren bemerkte er, im Einsprache-Entscheid vom 19. April 2011 sei nur auf die direkte Bundessteuer 2009 hingewiesen worden, jedoch nicht auf die Staats- bzw. Gemeindesteuer.

b) Mit Schreiben vom 30. Juni 2011 orientierte das Steuergericht den Rekurrenten, dass die Eingabe vom 5. Mai 2011 auch als Rekurs gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung betr. Staatssteuer 2009 entgegengenommen worden sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 7. November 2011 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, dass bei unverheirateten Eltern die elterliche Sorge der Mutter allein zustehe. Folglich bestehe für die steuerliche Beurteilung in Bezug auf den Steuertarif und die Kinderabzüge am 31. Dezember 2009 resp. am relevanten Stichtag keine gemeinsame elterliche Sorge. Der günstigere Tarif und der Kinderabzug seien daher steuerlich der Mutter zuzuordnen. Zudem sei kein pauschaler Unterstützungsabzug zu gewähren. Aufgrund der Betreuung der Tochter könne die Mutter keiner Vollzeitarbeit nachgehen, was aber keine dauerhafte Verhinderung zur Erzielung von Erwerbseinkommen darstelle. Folglich gelte die Mutter nach steuerlichen Gesichtspunkten nicht als bedürftig. Zudem müssten teilweise allfällige Leistungen an die Mutter als Entgelt für die Haushaltsführung betrachtet werden. Da steuerliche Unterstützungsleistungen unentgeltlich zu erfolgen hätten, sei auch aus diesem Grund kein Unterstützungsabzug zu gewähren.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und von zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob dem Rekurrenten der Vollsplittingtarif sowie der Unterstützungsabzug zu gewähren sind.

a) Gemäss § 34 Abs. 2 StG wird für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene oder ledige Steuerpflichtige, die mit unterstützungsbedürftigen Personen oder Kindern, für die ein Kinderabzug gemäss Abs. 4 gewährt wird, in häuslicher Gemeinschaft leben, der Steuersatz des halben steuerbaren Gesamteinkommens angewendet, mindestens aber der Minimalsteuersatz. Für den anwendbaren Steuersatz gemäss den Absätzen 1 und 2 sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend (§ 34 Abs. 3 StG).

Der gemäss den Absätzen 1 und 2 ermittelte Einkommenssteuerbetrag ermässigt sich um 750 Franken pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Sorge hat beziehungsweise hatte. Bei Zuteilung des gemeinsamen Sorgerechts (gemäss Artikel 133 Abs. 3 oder Artikel 298a Absatz 1 ZGB) steht der Abzug demjenigen Elternteil zu, der den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet. Der Abzug kann pro Kind nur einmal geltend gemacht werden. Sofern das Einkommen des Kindes die Steuerfreigrenze übersteigt, entfällt der Abzug. Für die Gewährung des Abzugs sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend (§ 34 Abs. 4 StG).

b) Gemäss Art. 296 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 stehen Kinder, solange sie unmündig sind, unter elterlicher Sorge. Während der Ehe üben die Eltern die elterliche Sorge gemeinsam aus (Art. 297 Abs. 1 ZGB). Sind die Eltern gemäss Art. 298 Abs. 1 ZGB nicht verheiratet, so steht die elterliche Sorge der Mutter zu. Die Begründung für diese Regelung sah der Gesetzgeber darin, dass das Kindsverhältnis zur Mutter schon mit der Geburt zustande kommt und das Kind meist auch bei ihr aufwächst (BSK ZGB I – Schwenzer, Art. 298 N 2).

Haben die Eltern sich in einer genehmigungsfähigen Vereinbarung über ihre Anteile an der Betreuung des Kindes und die Verteilung der Unterhaltskosten verständigt, so überträgt ihnen die Vormundschaftsbehörde auf gemeinsamen Antrag die elterliche Sorge, sofern dies mit dem Kindeswohl vereinbar ist (Art. 298a Abs. 1 ZGB).

c) Der Begriff der elterlichen Sorge ist ein zivilrechtlicher. Das Steuerrecht knüpft hier an die zivilrechtlichen Bestimmungen an und schafft somit keine Disparitäten. Der Gesetzeswortlaut ist in dieser Beziehung klar und nicht interpretationsbedürftig. Die Vorschrift nimmt auch keine Rücksicht auf das Haushaltsverhältnis, das heisst, es ist unerheblich, ob die Eltern im gemeinsamen Haushalt leben oder nicht (vgl. Entscheid des Bundesgerichts (BGE) 2A.37/2006 vom 1. September 2006, E. 3.2, www.bger.ch). Sind Personen nicht verheiratet, so kommt der Kinderabzug immer nur einer Person zu, wie auch der dazugehörige Vollsplitttarif immer nur einer Person zusteht. Der an unmündige Kinder Alimente zahlende Elternteil kann nur die familienrechtlichen, d.h. die gemäss Gerichtsurteil oder gemäss dem von der Vormundschaftsbehörde genehmigten Unterhaltsvertrag geschuldeten, periodisch zu zahlenden Kinderalimente abziehen. Voraussetzung für die Gewährung des Kindesabzuges ist die Innehabung der elterlichen Sorge. Hat ein Konkubinatspaar Kinder, hat derjenige Partner, der die elterliche Sorge besitzt und für den Unterhalt des Kindes aufkommt, Anspruch auf den Kinderabzug und den Vollsplitttarif. Dies ist in der Regel die Frau, welcher die Kinderalimente zufließen. Zusammen mit ihren eigenen Beiträgen kommt sie regelmässig zur Hauptsache für das Kind auf. Entrichtet der Lebenspartner Kinderalimente, so kann er diese abziehen, während er keinen Anspruch auf den Kinderabzug und den Vollsplitttarif hat. Verfügt der Mann nicht über das gemeinsame Sorgerecht oder ist ihm nicht die Obhut über das Kind formell durch ein Gericht oder durch die Vormundschaftsbehörde zugewiesen worden, so hat er schon aus diesem Grunde keinen Anspruch auf den Kinderabzug und den Vollsplitttarif. Die rein faktische Obhut genügt insbesondere aus Gründen der Rechtssicherheit und der einheitlichen Auslegung der im Gesetz verwendeten zivilrechtlichen Begriffe nicht. Welcher Elternteil den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet, ist ausschliesslich dort von Bedeutung, wo ein gemeinsames Sorgerecht besteht (vgl. zum Ganzen: Roman Blöchliger in *Steuer Revue* Nr. 3/2009 S. 154 ff.; BGE 133 II 305 vom 4. September 2007, www.bger.ch).

3. a) Der Pflichtige hat gemäss dem genehmigten Unterhaltsvertrag vom 22. März 2011 seinem Kind im Jahre 2009 einen monatlichen Unterhalt in Höhe von Fr. 650.– zu leisten. In ihrem Einspracheentscheid hat die Steuerverwaltung an dieser Stelle eine Korrektur vorgenommen, indem sie dem Pflichtigen die im Jahre 2009 getätigten Unterhaltszahlungen in Höhe von Fr. 5'200.– für das im Mai geborene Kind zum Abzug zulässig.

b) Nach § 29 Abs. 1 lit. i StG sind die Unterhaltsbeiträge für den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten von den steuerbaren Einkünften abzugsfähig. Der gewährte Abzug ist in diesem Sinne korrekt. Werden periodische Unterhaltsbeiträge (Alimente) an den Ehegatten und/oder für die minderjährigen Kinder geleistet, so können diese Zahlungen von der leistenden Person vom Einkommen in Abzug gebracht werden. Diejenige Person, welche die Alimente erhält, muss diese jedoch als Einkommen versteuern (Merkblatt zur Ehe- und Familienbesteuerung, gültig ab Steuerjahr 2007, www.steuern.bl.ch).

Eine Kumulation des Abzugs für Unterhaltsbeiträge für Kinder (...) und des Verheiratetentarifs für die gleichen Kinder bei einer einzigen steuerpflichtigen Person ist ausgeschlossen. Denn leben unverheiratete Eltern zusammen mit einem gemeinsamen Kind im gleichen Haushalt, ist der Verheiratetentarif demjenigen Elternteil zu gewähren, aus dessen Einkünften der Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestritten wird (dem also der Kinderabzug zukommt) (vgl. Handkommentar zum DBG, 2. Auflage Zürich 2009, Art. 214 N 39). Diese Ansicht hat auch hier zu gelten, denn die Bestimmungen im kantonalen Steuergesetz und im Gesetz der direkten Bundessteuer stimmen praktisch überein.

4. a) Auch das Bundesgericht führt in seinem Urteil vom 4. September 2007 aus, wenn Konkubinatspaare ein Kind haben, für dessen Unterhalt sie sorgen, hat einer der Partner Anspruch auf den Sozialabzug für Kinder und den Versicherungsabzug für das Kind. Er wird für die Alimente besteuert, die er grundsätzlich vom anderen Partner erhält, und hat vorausgesetzt, dass er mit dem Kind im gleichen Haushalt lebt und die Hauptlast seines Unterhalts trägt, Anspruch auf den Tarif für Ehepaare. Der andere Konkubinatspartner kann von seinem Einkommen die Alimente abziehen, die er für das Kind leistet, über das der Erstgenannte die elterliche Gewalt ausübt (vgl. Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2008, Nr. 39, E. 6.7).

Die Hauptlast des Unterhalts für die Tochter wird mit Empfang der Unterhaltszahlungen vom Pflichtigen der Mutter unterstellt. Mit den empfangenen Unterhaltszahlungen bestreitet somit die Mutter die Kosten des täglichen Lebens des Kindes – und nicht etwa der unterhaltszahlende Rekurrent. Unterhaltszahlungen bedeuten eine Verschiebung der Ressourcen: Der Steuerpflichtige, der Alimente erhält, verwendet sie für den Unterhalt des Kindes an Stelle eigener Ressourcen; die Alimente werden diesen gleichgestellt, und sie werden bei ihm besteuert. Steuerrechtlich gesehen sorgt somit dieser Steuerpflichtige ganz oder zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes und hat Anspruch auf den Sozialabzug für Kinder (vgl. Pra 2008, Nr. 39, E. 6.5, a.a.O.).

Dass die Mutter ein geringes Einkommen hat und damit bereits schon eine geringe steuerliche Belastung trägt, wobei hier auch die Unterhaltszahlungen nicht besonders ins Gewicht fallen, spielt keine Rolle. Die Anrechnung des Unterhalts beim einen Elternteil, wie auch dessen Abzug beim anderen, wäre, im Falle beide Elternteile einen gleich hohen Verdienst erzielen würden, nicht anders zu handhaben.

b) Gemäss dem bisher Ausgeführten ist zusammenfassend festzuhalten, dass der Pflichtige die geleisteten Unterhaltszahlungen gemäss dem Unterhaltsvertrag von seinen Einkünften in Abzug bringen kann, was bereits eine steuerliche Entlastung für den Pflichtigen darstellt. Diese Unterhaltszahlungen werden bei der sorgeberechtigten Mutter als Einkommen besteuert, wobei sie im Gegenzug – da sie den Lebensunterhalt des Kindes ganz oder hauptsächlich aus diesen Einkünften bestreitet – den Vollsplittingtarif sowie den Kinderabzug für sich beanspruchen kann. Der Antrag des Pflichtigen auf Gewährung des Vollsplittingtarifs ist demzufolge abzuweisen.

5. Im Weiteren ist zu beurteilen, ob dem Pflichtigen der sogenannte Unterstützungsabzug zu gewähren ist.

a) Vom Reineinkommen werden gemäss § 33 lit. a StG für die Steuerberechnung folgende Sozialabzüge in Abzug gebracht: Fr. 2'000.– für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, die vom Steuerpflichtigen in mindestens der Höhe des Abzuges unterstützt wird (lit. a).

b) Der pauschale Unterstützungsabzug in der Höhe von Fr. 2'000.– als Sozialabzug trägt der verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung, die sich infolge der Beistandsleistung zugunsten von Personen, die der steuerpflichtigen Person nahe stehen, ergibt. Die Unterstützung kann auf einer Rechtspflicht beruhen, wie zum Beispiel die Verwandtenunterstützung (Art. 328 ZGB), sie kann aber auch ohne gesetzliche Verpflichtung erfolgen. Unerheblich ist mithin, ob die steuerpflichtige Person die Unterstützung aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift, einer vertraglichen Abmachung oder freiwillig leistet (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 35 N 48; Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuerartefakte im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 179 f.; Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 33 N 11 f.). Gemäss Wortlaut des Gesetzes muss die unterstützte Person erwerbsunfähig oder beschränkt erwerbsfähig sein. Ist die Erwerbsfähigkeit bei einer Person gegeben, so genügt deren blosser Erwerbslosigkeit nicht für die Gewährung des Abzuges. Es muss eine Unterstützungsbedürftigkeit vorliegen. Unterstützungsbedürftig sind Personen, die wegen ihres Alters, ihrer Gesundheit oder aus anderen (dauerhaften) Gründen nicht in der Lage sind, ein genügendes Einkommen zu erzielen. Kann eine erwerbsunfähige Person ihren Lebensunterhalt aus vorhandenem Vermögen bestreiten, so liegt keine finanzielle Unterstützungsbedürftigkeit vor (Schweighauser, a.a.O., 33 N 14).

Massgebend für die Gewährung der Sozialabzüge sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode respektive der Steuerpflicht. Liegen die Voraussetzungen für den Sozialabzug am massgebenden Stichtag nicht vor, so kann der Sozialabzug auch nicht pro rata temporis geltend gemacht werden. Das Stichtagsprinzip gilt aber nur für die Beurteilung des Status des Steuerpflichtigen, also zum Beispiel Zivilstand oder Unterstützungsbedürftigkeit, und nicht für die übrigen Voraussetzungen eines Sozialabzuges (vgl. Schweighauser, a.a.O., 33 N 7 f.; Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 198 f.; Locher, a.a.O., Art. 35 N 67).

c) Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für den pauschalen Unterstützungsabzug nicht erfüllt. Hat ein Konkubinatspaar zusammen ein Kind und braucht das Kind aufgrund seines noch jungen Alters eine umfassende Betreuung und wird das Kind von seiner Mutter betreut, ist die Mutter deshalb nicht erwerbsunfähig oder beschränkt erwerbsfähig. Würde die Mutter beispielsweise eine Fremdbetreuung, wie eine Kinderkrippe oder eine Tagesmutter in Anspruch nehmen, stünde ihr zumindest die Möglichkeit offen, diese Zeit ihrer Erwerbstätigkeit zu widmen, um ein höheres Einkommen zu erzielen, was jedoch in ihrem eigenen Ermessen liegt.

Jedenfalls wurde nicht dargelegt, dass die Mutter aufgrund ihrer Gesundheit oder aus Gründen, welche nicht in der Betreuung des eigenen Kindes liegen, nicht in der Lage ist, ein höheres Erwerbseinkommen zu generieren. Das Argument, die Konkubinatspartnerin sorge derzeit für das gemeinsame Kind, genügt nach steuerlichen Gesichtspunkten nicht, um dem Pflichtigen einen Unterstützungsabzug zu gewähren.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass dem Pflichtigen kein Unterstützungsabzug gewährt werden kann und der Rekurs demnach vollumfänglich abzuweisen ist.

6. Ausgangsgemäss sind dem unterliegenden Rekurrenten die Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...