Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.37/2006/fco

Urteil vom 1. September 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Fürsprecher Dr. Rudolf Steiner,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn,
Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,
Kantonales Steuergericht Solothurn,
Centralhof, Bielstrasse 9, 4502 Solothurn.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer und Staatssteuer 2002,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Kantonalen Steuergerichts Solothurn
vom 26. September 2005.

Sachverhalt:
A.
X._____ lebt seit 1995 mit seiner Partnerin, A._____, zusammen. Sie haben eine gemeinsame Tochter, B._____, geb. am 27. September 2000. Gemäss Konkubinatsvertrag vom Dezember 2000 bezahlt X._____ seiner Partnerin für die Haushaltsführung monatlich Fr. 500.– und für die Tochter B._____ monatlich Fr. 1'500.–. Im gleichen Haushalt lebt auch sein Sohn aus früherer Ehe, C._____.

In der Steuererklärung 2002 machte X._____ einen Abzug für die Unterhaltsbeiträge für die Tochter B._____ in der Höhe von Fr. 18'000.– sowie Kinderbetreuungskosten für die Tochter B._____ und den Sohn C._____ von je Fr. 2'000.– geltend.

Die Veranlagungsbehörde anerkannte die geltend gemachten Unterhaltsbeiträge und die Kinderbetreuungskosten nicht. Eine Einsprache wies sie am 4. März 2004 ab. Sie erwog, bei unverheirateten, im gemeinsamen Haushalt lebenden Eltern könnten die von einem Elternteil geleisteten Unterhaltsbeiträge für das gemeinsame Kind nur anerkannt werden, wenn der entsprechende Unterhaltsvertrag durch die Vormundschaftsbehörde genehmigt worden sei. Das sei hier nicht der Fall. Auch die Abzüge für Kinderbetreuungskosten seien nicht zulässig, da die elterliche Sorge für die Tochter B._____ der Mutter des Kindes obliege und der Sohn C._____ am Ende der Steuerperiode das 17. Altersjahr bereits erreicht habe.
B.

Gegen den Einspracheentscheid führte der Steuerpflichtige Rekurs beim Steuergericht des Kantons Solothurn. Dieses nahm die Eingabe als Beschwerde für die direkte Bundessteuer und als Rekurs betreffend die Staatssteuer entgegen. Mit Entscheid vom 26. September 2005 wies das Steuergericht Rekurs und Beschwerde ab.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 20. Januar 2006 beantragt der Steuerpflichtige, der Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 26. September 2005 sei aufzuheben und es sei ihm der Abzug des Unterhaltsbeitrages für die Tochter B._____ in der Höhe von Fr. 18'000.- für die direkte Bundessteuer und die Staatssteuer zu gewähren. Nicht mehr geltend gemacht wird der Abzug für die Kosten der Kinderbetreuung. Das Steueramt des Kantons Solothurn und das Steuergericht des Kantons Solothurn beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf Antrag und Stellungnahme zum konkreten Fall und beschränkte sich auf allgemeine Bemerkungen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Hinsichtlich der direkten Bundessteuer und der Staatsteuer steht gegen den Entscheid des kantonalen Steuergerichts die Verwaltungsgerichtsbeschwerde offen (Art. 146 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG, SR 642.11; Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG, SR 642.14). Es kann mit der Beschwerde die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 104 lit. a OG). Im Falle der Staatssteuer kann das Bundesgericht bei Gutheissung der Beschwerde den angefochtenen Entscheid allerdings nur kassieren, nicht an Stelle der kantonalen Behörde neu entscheiden (Art. 73 Abs. 3 StHG). Für die direkte Bundessteuer ist Art. 114 OG zu beachten. Danach kann das Bundesgericht in der Sache entscheiden und gegebenenfalls auch über die Anträge der Parteien hinausgehen (ausführlich dazu BGE 130 II 509 E. 8.3, 131 II 553 E. 4.2). An die Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Entscheid ist das Bundesgericht nach Art. 105 Abs. 2 OG gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden hat.

I. Direkte Bundessteuer
2.
Der Sachverhalt, wie er im angefochtenen Entscheid dargestellt und in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde zum Teil ergänzt worden ist, ist unbestritten. Danach lebt der Beschwerdeführer seit 1995 mit A._____ im Konkubinat. Am 27. September 2000 wurde die gemeinsame Tochter B._____ geboren. Die Vaterschaftsanerkennung für die Tochter B._____ wurde bereits vor deren Geburt beglaubigt. Die elterliche Sorge obliegt der Mutter. Gemäss Konkubinatsvertrag vom Dezember 2000 hat der Beschwerdeführer seiner Partnerin für die Tochter einen monatlichen Unterhaltsbeitrag von Fr. 1'500.– zu bezahlen. Dieser Konkubinatsvertrag wurde durch die Vormundschaftsbehörde am 13. August 2004 genehmigt. Die Bestätigung der Vormundschaftsbehörde wurde dem Steuergericht am 30. August 2004 eingereicht. Das kantonale Steueramt bestritt auch nicht, dass die Mutter des Kindes die vom Beschwerdeführer für die gemeinsame Tochter bezahlten Unterhaltsbeiträge als Einkommen versteuert. Insoweit ist der Sachverhalt durch den angefochtenen Entscheid und die Parteivorbringen erhärtet und für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 2 OG).

Streitig ist einzig, ob die vom Beschwerdeführer im Jahre 2002 für die gemeinsame Tochter bezahlten Unterhaltsbeiträge von seinen Einkünften abzuziehen sind.
3.
3.1 Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG werden von den Einkünften abgezogen:

c. Die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Gewalt stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten.

Die Vorinstanz verweigerte den Abzug für die vom Beschwerdeführer an den Unterhalt der gemeinsamen Tochter B._____ bezahlten Unterhaltsbeiträge von den Einkünften. Sie erwog, dass der Beschwerdeführer und seine Lebenspartnerin durch ihr Zusammenleben die elterliche Sorge über die gemeinsame Tochter B._____ faktisch gemeinsam ausüben. Unter diesen Umständen könnten Aufwendungen für den Unterhalt der Familie

wie bei verheirateten Ehegatten im System der Familienbesteuerung vom steuerbaren Einkommen nicht abgezogen werden. Die Vorinstanz beruft sich hierfür auf das Kreisschreiben Nr. 7 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. Januar 2000 (ASA 68 S. 570). Sie verwarf auch das Argument der Einsprachebehörde, welche für die Abzugsfähigkeit der fraglichen Unterhaltsbeiträge auf das Kriterium eines von der Vormundschaftsbehörde genehmigten Unterhaltsvertrages abstellen will.
3.2 Von den Einkünften werden gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG u.a. abgezogen: "die Unterhaltsbeiträge ... an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Gewalt stehenden Kinder." Der Begriff "elterliche Gewalt" seit 1. Januar 2000 "elterliche Sorge" ist ein zivilrechtlicher (vgl. Art. 296 ff. ZGB). Das Steuerrecht knüpft hier an die zivilrechtlichen Bestimmungen an, schafft also keine Disparitäten. Die Eltern des Kindes B._____ üben daher die elterliche Sorge nicht gemeinsam aus; diese obliegt vielmehr ausschliesslich der Mutter. Das hat die kantonale Steuerverwaltung zu Recht hervorgehoben. Der Gesetzeswortlaut ist in dieser Beziehung klar und nicht interpretationsbedürftig. Die Vorschrift nimmt auch nicht Rücksicht auf das Haushaltsverhältnis, das heisst, es ist unerheblich ob die Eltern im gemeinsamen Haushalt leben oder nicht. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG, wonach die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Gewalt stehenden Kindern abgezogen werden können, kommt daher zur Anwendung.

Das Kreisschreiben Nr. 7 vom 20. Januar 2000, auf welches sich das Steuergericht beruft, lässt keinen anderen Schluss zu. Dieses findet auf Fälle wie den vorliegenden keine Anwendung. Das Kreisschreiben regelt nur den Fall, wo die elterliche Sorge auf die unverheirateten Eltern gemeinsam übertragen wird, wie das seit der Änderung des Zivilrechts durch das Bundesgesetz vom 26. Juni 1998 möglich ist (vgl. Art. 298a ZGB). Für diesen Fall sieht das Kreisschreiben vor, dass kein Abzug und auch keine Besteuerung der Unterhaltsbeiträge zu erfolgen habe (Kreisschreiben, a.a.O., Ziff. 3/I). Diese Lösung ist zwar kritisiert worden. Es wird geltend gemacht, dass auch in diesem Fall der Abzug beim verpflichteten Elternteil und die Besteuerung beim berechtigten Elternteil zu erfolgen habe (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, N 45 zu Art. 33 DBG). Zu dieser Kritik ist hier indessen nicht Stellung zu nehmen, nachdem das Kreisschreiben nur den Fall betrifft, wo die elterliche Sorge den beiden Eltern gemeinsam zusteht.

Mit der von der Vorinstanz vertretenen Begründung, dass die nicht verheirateten Eltern einen gemeinsamen Haushalt führen, kann dem Beschwerdeführer der Abzug der gemachte Kinderunterhaltsbeiträge daher nicht verwehrt werden.
3.3 Zu prüfen bleibt die von der Einsprachebehörde gegebene Begründung. Diese verlangte für die Anerkennung der Abzugsfähigkeit der vorliegend bezahlten Kinderunterhaltsbeiträge, dass der Beschwerdeführer eine schriftliche und von der Vormundschaftsbehörde genehmigte Abmachung der Eltern vorlege.
Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen für minderjährige Kinder gilt nur für Unterhaltsbeiträge, die familienrechtlich geschuldet sind, und nicht für freiwillige Beiträge (s. auch Locher, a.a.O., N 44 zu Art. 33 DBG). Hat ein Vater nach Art. 260 ff. ZGB sein Kind anerkannt, so ist er gemäss Art. 276 zum Unterhalt verpflichtet. Die Höhe der Unterhaltsbeiträge können in einem gerichtlichen Urteil oder in einer Vereinbarung festgelegt werden. Für das Kind ist der Unterhaltsvertrag allerdings erst verbindlich und durchsetzbar, wenn er durch die Vormundschaftsbehörde rechtskräftig genehmigt worden ist (Art. 287 Abs. 1 ZGB; BGE 126 III 49 E.3a/cc S. 57 f.; vgl. Hegnauer, Berner Kommentar, N 69 ff. zu Art. 287/288 ZGB). In der Regel werden Unterhaltsbeiträge aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung bezahlt. Ein Teil der Doktrin vertritt die Auffassung, dass auch Unterhaltsbeiträge, die ohne solche Vereinbarung geleistet werden, beim Verpflichteten abziehbar und beim Empfänger steuerbar sind (Locher, a.a.O., N 28 zu Art. 35 DBG; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, N 58 zu Art. 23 und N 53 zu Art. 33 DBG; so wohl auch Gerhard Hauser, Zu den steuerlichen Folgen des neuen Scheidungsrechts, insbesondere zur gemeinsamen
elterlichen Sorge, ASA 68 S. 359). Nach anderer Ansicht braucht es hingegen einen genehmigten Vertrag, müsste doch sonst von fiktiven Beiträgen ausgegangen werden (Bosshard/ Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 151 f.). Diese Frage muss hier nicht definitiv entschieden werden, weil die Beschwerde bereits aus einem anderen Grund gutzuheissen ist.
3.4 Der Beschwerdeführer legte im Verfahren vor dem Steuergericht einen Konkubinatsvertrag vom Dezember 2000 vor, der auch die Unterhaltspflicht gegenüber seiner von ihm anerkannten Tochter regelt und der in diesem Punkt von der Vormundschaftsbehörde genehmigt worden ist. Unbegründet ist der Einwand der Steuerverwaltung, dass die Genehmigung durch die Vormundschaftsbehörde erst am 13. August 2004 erfolgte und keine

Auswirkungen für die Steuerveranlagung 2002 haben könne. Mit der Rechtskraft der Genehmigung wurde diese Vereinbarung auch für das Kind verbindlich und zwar rückwirkend auf den Zeitpunkt des Abschlusses (BGE 126 III 49 E. 3a/cc S. 58; Hegnauer, a.a.O., N 73 zu Art. 287/288 ZGB). Die von der Vormundschaftsbehörde genehmigte Unterhaltsvereinbarung muss daher berücksichtigt werden. Die vom Beschwerdeführer für die gemeinsame Tochter bezahlten Unterhaltsbeiträge sind somit von seinen Einkünften abzuziehen. Die Beschwerde ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer gutzuheissen.

II. Staatssteuer

4.

§ 41 Abs. 1 lit. f des Steuergesetzes des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 (StG/SO), in der Fassung vom 30. Juni 1999, regelt die Voraussetzungen für den Abzug für die Unterhaltsbeiträge an den anderen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder gleich wie das Steuerharmonisierungsgesetz (Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG). Die beiden Vorschriften sind zudem mit der Vorschrift für die direkte Bundessteuer (Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG) praktisch identisch. Bei dieser gesetzlichen Ausgangslage rechtfertigt es sich nicht, der Bestimmung in Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG einen anderen Sinn beizulegen als der entsprechenden bundessteuerrechtlichen Vorschrift des Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG. Etwas anderes liesse sich mit dem Harmonisierungsauftrag (Art. 129 Abs. 1 und 2 BV) nicht vereinbaren. Die Unterhaltszahlungen sind daher auch für die Staatssteuer zu anerkennen. Die Beschwerde ist hinsichtlich der Staatssteuer begründet.

5.

Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer und der Staatssteuer gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 114 Abs. 2 OG; Art. 73 Abs. 3 StHG).

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind dem Kanton Solothurn, welcher unterliegt, aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Dieser hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren zudem angemessen zu entschädigen (Art. 159 Abs. 1 und 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer gutgeheissen, der angefochtene Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 26. September 2005 aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird hinsichtlich der Staatssteuer gutgeheissen, der angefochtene Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 26. September 2005 aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– wird dem Kanton Solothurn auferlegt.

4.

Der Kanton Solothurn hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 1'500.– zu entschädigen.

5.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Steueramt des Kantons Solothurn, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. September 2006

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: