

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.613/2005 /fco

Urteil vom 20. Februar 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Karlen, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand
Staats- und Bundessteuer 2003,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Kantonalen Steuergerichts Solothurn
vom 22. August 2005.

Sachverhalt:

A.

Die Ehe von X. _____ wurde am 6. Juli 1999 geschieden. Er wurde verpflichtet, an jeden seiner beiden Söhne, geboren am 23. Juni 1984 bzw. am 29. März 1988, pro Monat Fr. 625.-- auszurichten. Im Jahr 2000 war X. _____ arbeitslos und leistete diese Alimentenzahlungen nur noch teilweise, weshalb sie im Differenzbetrag von der Gemeinde Y. _____ bevorschusst wurden. Auf den 1. Januar 2001 konnte er eine Stelle in Solothurn antreten und verlegte deshalb seinen Wohnsitz vom Kanton Bern in den Kanton Solothurn. Seit anfangs 2001 kam X. _____ seiner Verpflichtung zur Leistung von Unterhaltszahlungen ordnungsgemäss nach. Im Dezember 2003 musste er aber noch die Differenz zwischen seinen Zahlungen und der Bevorschussung im Jahr 2000 im Betrag von Fr. 500.-- an die Gemeinde Y. _____ leisten.

B.

In seiner Steuererklärung vom 18. Juli 2004 für das Steuerjahr 2003 machte X. _____ Alimentenzahlungen von Fr. 8'276.-- geltend. Die Veranlagungsbehörde Solothurn liess davon jedoch nur Fr. 7'776.-- zum Abzug zu, d.h. Fr. 500.-- weniger. Im Einspracheverfahren erwog sie, bei der Zahlung von Fr. 500.-- handle es sich um das Nachholen einer Restanz aus dem Vorjahr. Zu diesem Zeitpunkt sei der ältere Sohn bereits volljährig gewesen, weshalb ein Abzug nicht mehr zulässig sei. Dafür seien Sozialabzüge möglich, die aber bereits berücksichtigt worden seien.

Rekurs und Beschwerde gegen den Einspracheentscheid wurden vom Kantonalen Steuergericht Solothurn am 22. August 2005 abgewiesen. Das Steuergericht erwog, der ältere Sohn sei im Bemessungsjahr 2003 bereits mündig gewesen, weshalb die Alimentenzahlungen nicht absetzbar seien; im Übrigen stelle die Rückzahlung der bevorschussten Alimentenleistung eine Schuldenamortisation dar, die nicht abgezogen werden könne.

C.

X. _____ hat gegen den Entscheid des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 22. August 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Der Beschwerdeführer beantragt, das Urteil des Steuergerichts sei aufzuheben und es seien sämtliche von ihm im Kalenderjahr geleisteten Unterhaltsbeiträge zum Abzug zuzulassen. Er macht sinngemäss eine Verletzung von Bundesrecht geltend.

D.

Das Steueramt des Kantons Solothurn sowie das Kantonale Steuergericht Solothurn beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Der Beschwerdeführer ficht das Urteil des Steuergerichts sowohl mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern 2003 als auch mit Bezug auf die direkte Bundessteuer 2003 an.

I. Direkte Bundessteuer 2003

2.

Das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn kann hinsichtlich der direkten Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (nach Art. 97 ff. OG) beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Der Beschwerdeführer ist als betroffener Steuerpflichtiger aufgrund von Art. 103 lit. a OG beschwerdelegitimiert. Auf seine form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann der Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) rügen. Hat als Vorinstanz - wie hier - eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibeghären gebunden zu sein; es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (vgl. Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG; BGE 131 II 361 E. 2 S. 366; 129 II 183 E. 3.4 S. 188, je mit Hinweisen).

3.

Umstritten ist einzig, ob der Beschwerdeführer den Betrag von Fr. 500.--, den er der Gemeinde Y._____ per 23. Dezember 2003 an die von ihr im Jahr 2000 bevorschussten Kinderalimente zurückbezahlt hat, im Steuerjahr 2003 von seinen Einkünften abziehen kann.

3.1 Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder werden von den steuerbaren Einkünften des Leistenden abgezogen (Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG) und sind beim Empfänger als Einkommen steuerbar (Art. 23 lit. f DBG). In quantitativer Hinsicht gilt: Was auf der Seite des Leistungsschuldners abgezogen werden kann, ist auf der Empfängerseite steuerbar (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Rz. 39 zu Art. 33; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Rz. 51 zu Art. 33; Rainer Zigerlig/Guido Jud, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel/Genf/München 2000, Rz. 18 zu Art. 33). Versteuerung und Abzug müssen nicht in derselben Steuerperiode erfolgen (Peter Locher, a.a.O.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, a.a.O.). Kapitalleistungen zur Abgeltung von Unterhaltsrenten sind demgegenüber nicht absetzbar, aber auch nicht steuerbar (vgl. dazu BGE 125 II 183 E. 5-8 S. 185 ff.).

Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten sind nicht abziehbar, dafür aber steuerfrei (Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG, letzter Satzteil; Art. 24 lit. e DBG; Urteil 2A.541/2003 vom 24. August 2004, E. 6.1, mit Hinweisen). Kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschrift nicht abziehbar sind ferner die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie (Art. 34 lit. a DBG) sowie die Aufwendungen für Schuldentilgung (Art. 34 lit. c DBG).

3.2 Das Besondere an der fraglichen Zahlung von Fr. 500.-- ist, dass diese vom Beschwerdeführer nicht an seine geschiedene Ehefrau für Alimente zugunsten der beiden Söhne geleistet wurde, sondern an die Gemeinde Y._____, welche die Alimente seinerzeit bevorschusst hatte. Weil diese Rückzahlung an die Gemeinde unbestrittenermassen im Dezember 2003 erfolgte, verweigerte die Vorinstanz den Abzug mit der Begründung, der im Jahr 1984 geborene (ältere) Sohn sei im Bemessungsjahr 2003 nicht mehr unter der elterlichen Sorge gestanden, weshalb die Voraussetzungen von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG nicht erfüllt seien. Die Rückzahlung der bevorschussten Alimentenleistungen an die Gemeinde stelle eine Schuldenamortisation dar, die nach Art. 34 lit. c DBG nicht abzugsfähig sei.

Mit dieser Würdigung trägt die Vorinstanz den besonderen Umständen des vorliegenden Falls jedoch zu wenig Rechnung. Insbesondere hat sie zur Folge, dass von der Empfängerin versteuerte Unterhaltsbeiträge vom Leistenden letztlich steuerlich nicht abgezogen werden können. Dieses

Ergebnis widerspricht nicht nur der gesetzlichen Regelung (oben E. 3.1), sondern auch dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV).

3.3 Vom Gemeinwesen bevorschusste Unterhaltszahlungen für minderjährige Kinder sind steuerlich gleich zu behandeln wie ordentliche Kinderalimente, d.h. wiederkehrende Zahlungen sind auf Seiten des Leistungsschuldners absetzbar und auf Seiten des Empfängers steuerbar, wogegen Leistungen in Kapitalform weder absetzbar noch steuerbar sind (oben E. 3.1). Gemäss den Angaben in der Beschwerdeschrift wurden die von der Gemeinde bevorschussten Unterhaltsleistungen von der Empfängerin (im Kanton Bern) in den Jahren 1999 und 2000 anscheinend ordnungsgemäss versteuert. Somit müssen sie vom Leistungsschuldner grundsätzlich steuerlich abgesetzt werden können.

Der Beschwerdeführer hatte im Verfahren stets geltend gemacht, die fragliche Rückzahlung von Fr. 500.-- vom Dezember 2003 an die Gemeinde betreffe nachweislich die Zeit vor der Volljährigkeit seines älteren Sohnes (Einsprache vom 31. Januar 2005; Rekurs vom 9. April 2005). In einer bei den Akten liegenden "Steuerbescheinigung" vom 15. März 2004 der Gemeinde Y._____ wird dies denn auch bestätigt ("Alimente an Rückstände vor Volljährigkeit von Z._____; Fr. 500.--"). Aus einem "Debitoren Kontoauszug" der Gemeinde Y._____ (ausgestellt per 24. August 2005) ist zudem ersichtlich, dass jene Zahlung als "Ausstand" an die im August 2000 bevorschussten Kinderalimente verbucht wurde. Aufgrund dieser schlüssigen Nachweise ist davon auszugehen, dass die fragliche Zahlung von Fr. 500.-- Alimente des Jahres 2000 betrifft, mithin einen Zeitraum, in dem auch der ältere Sohn noch nicht volljährig war.

3.4 Vorliegend fallen Bezug der Alimente (dank der Bevorschussung durch die Gemeinde) und deren tatsächliche (Rück-)Zahlung durch den Beschwerdeführer nicht in dieselbe Periode. Auch wenn Versteuerung und Abzug von Unterhaltsbeiträgen, wie erwähnt, nicht in derselben Steuerperiode erfolgen müssen, steht der Abzug in zeitlicher Hinsicht doch nicht im Belieben des Steuerpflichtigen. Der vorliegende Fall erfordert indessen nicht, die bemessungsrechtliche Problematik (sog. "Ist-" oder "Soll-Methode") näher zu erörtern.

Es ist aktenmässig belegt (und wird auch nicht bestritten), dass die Zahlung, für die der Steuerabzug geltend gemacht wird, von der Gemeinde im August 2000 bevorschusst worden war. Der Betrag, der vom Beschwerdeführer im Dezember 2003 an die Gemeinde zurückbezahlt wurde, betrifft nachgewiesenermassen jene Alimentenzahlung vom August 2000. Schliesslich ist davon auszugehen, dass die Zahlung von der Empfängerin seinerzeit als Einkommen versteuert wurde, wogegen der gerichtlich zur Leistung verpflichtete Beschwerdeführer einen entsprechenden steuerlichen Abzug - mangels tatsächlicher Zahlung - vorerst nicht geltend machen konnte (vgl. dazu Urteil 2A.219/2005 vom 20. April 2005, E. 2.2). Unter diesen Umständen kann nun dem Beschwerdeführer der nachträgliche steuerliche Abzug im Bemessungsjahr 2003 nicht mit der Begründung verweigert werden, der ältere Sohn sei inzwischen volljährig. Mit ihrer gegenteiligen Auffassung erachtet die Vorinstanz zu Unrecht ausschliesslich das Datum der Rückzahlung als massgebend.

Wohl wird mit der fraglichen Rückzahlung - im Grunde gleich wie mit der Zahlung der laufenden Alimente - eine Schuld getilgt. Trotzdem handelt es sich beide Male nicht um "Aufwendungen für Schuldentilgung", die gemäss Art. 34 lit. c DBG nicht abziehbar wären, sondern um Unterhaltsbeiträge, deren Besteuerung in Art. 23 lit. f und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG speziell geregelt ist. Auch insoweit erweist sich der umstrittene Abzug als zulässig.

3.5 Entgegen der Auffassung der Vorinstanz sind die Voraussetzungen des Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG für einen Abzug erfüllt. Die Beschwerde gemäss Art. 146 DBG betreffend die direkte Bundessteuer ist nach dem Gesagten gutzuheissen, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben und das Einkommen bei der direkten Bundessteuer 2003 auf Fr. 52'300.-- festzusetzen.

II. Staats- und Gemeindesteuern 2003

4.

Das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn betrifft ebenfalls die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 2003, mithin eine im zweiten Titel des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) geregelte Materie. Gegen einen solchen Entscheid kann gemäss Art. 73 StHG Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht geführt werden. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist daher auch insoweit zulässig. Allerdings darf das Bundesgericht bei Gutheissung des Rechtsmittels das angefochtene Urteil bloss aufheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 73 Abs. 3 StHG; BGE 131 II 1 E. 2.3 S. 5, mit Hinweisen). Soweit der Beschwerdeführer mehr oder anderes verlangt, kann daher auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

5.

5.1 Für die kantonalen Steuern ergibt sich die Absetzbarkeit von Unterhaltsbeiträgen an einen

Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder aus Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG und § 41 Abs. 1 lit. f des solothurnischen Gesetzes vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO), deren Steuerbarkeit beim Empfänger aus Art. 7 Abs. 4 lit. g StHG und § 31 lit. f StG/SO. Auch für die kantonalen Steuern gilt, dass Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten nicht abgezogen werden können (Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG und § 41 Abs. 1 lit. f StG/SO, je letzter Satzteil), dafür aber steuerfrei sind (Art. 7 Abs. 4 lit. g StHG und § 32 lit. e StG/SO). Dass schliesslich andere Abzüge wie etwa Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie oder Aufwendungen für Schuldentilgung nicht zulässig sind, folgt für die kantonalen Steuern aus § 41 Abs. 4 lit. a und lit. d StG/SO (vgl. auch Art. 9 Abs. 4 StHG, wonach generell "andere Abzüge" nicht zulässig sind).

5.2 Die materielle Rechtslage ist vorliegend bei den Staats- und Gemeindesteuern die gleiche wie bei der direkten Bundessteuer: Auch dort hätte die Vorinstanz für die Frage der Abzugsberechtigung nicht einzig auf das Rückzahlungsdatum abstellen dürfen, sondern hätte alle wesentlichen Umstände mit berücksichtigen müssen. Diese Umstände rechtfertigen auch nach der für die kantonalen Steuern geltenden Regelung, den umstrittenen Abzug für die an die Vorschüsse 2000 geleistete Restzahlung von Fr. 500.-- in der Steuerperiode 2003 nachträglich zuzulassen; und auch nach der kantonalen Regelung erweist sich schliesslich die fragliche Rückzahlung nicht als Schuldenamortisation. Im Einzelnen wird auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen (vgl. zur Geltung der steuerharmonisierungsrechtlichen Vorschriften: BGE 130 II 509 E. 9 S. 512 f.).

5.3 Die Beschwerde gemäss Art. 73 StHG betreffend die Staats- und Gemeindesteuern ist demnach gutzuheissen, soweit darauf eingetreten wird. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

III. Kosten und Entschädigung

6.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Solothurn aufzuerlegen, der Vermögensinteressen wahrnimmt (Art. 156 Abs. 1 und 2 OG in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Dem nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer steht praxisgemäss keine Parteientschädigung zu (Art. 159 Abs. 2 OG). Über die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird das Kantonale Steuergericht Solothurn neu befinden müssen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird gutgeheissen, der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und das bei der direkten Bundessteuer steuerbare Einkommen der Steuerperiode 2003 auf Fr. 52'300.-- festgesetzt.

2.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2003 wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Sache zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 500.-- wird dem Kanton Solothurn auferlegt.

4.

Über die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens hat das Kantonale Steuergericht Solothurn neu zu befinden.

5.

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

Lausanne, 20. Februar 2007

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: