



Direkte Bundessteuer

Bern, 21. Dezember 2010

Kreisschreiben Nr. 30

Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Inhaltsverzeichnis

1	Einheit der Familie / Zusammenveranlagung	5
1.1	Grundsatz	5
1.2	Beginn und Ende der Gemeinschaftsbesteuerung	5
1.3	Getrennte Veranlagung der Ehegatten bei faktischer Trennung	6
2	Internationale Verhältnisse	6
2.1	Ausländischer Wohnsitz eines Ehegatten	6
2.2	Beschränkte Steuerpflicht eines Ehegatten	7
3	Besteuerung der minderjährigen Kinder	7
4	Eingetragene Partnerinnen oder Partner	8
5	Steuernachfolge des überlebenden Ehegatten	9
6	Haftung und Mithaftung der Ehegatten und der Kinder für die Steuer	9
6.1	Grundsatz	9
6.2	Wegfall der Solidarhaftung	10
6.2.1	Zahlungsunfähigkeit	10
6.2.2	Rechtliche oder tatsächliche Trennung der Ehegatten	10
6.2.3	Tod eines Ehegatten	10
6.2.4	Anteilmässige Haftung	10
6.2.5	Haftung für die Steuer auf dem Kindereinkommen	11
7	Abzug für Versicherungsprämien und Sparkapitalzinsen	11
8	Kinderdrittbetreuungskostenabzug	12
8.1	Allgemeines	12
8.2	Für welche Kinder können Kinderdrittbetreuungskosten abgezogen werden	13
8.3	Erwerbstätigkeit, Ausbildung, Erwerbsunfähigkeit	13
8.4	Anspruchsberechtigung	14
8.4.1	Allgemeines	14
8.4.2	Verheiratete Paare mit Kindern	14

8.4.3	Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt) mit gemeinsamen oder nicht gemeinsamen Kindern.....	14
8.4.4	Getrennte, geschiedene oder unverheiratete Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamen Kindern.....	15
8.5	Abzugsfähige Kosten.....	16
8.6	Nachweispflicht.....	16
9	Zweiverdienerabzug	17
9.1	Voraussetzungen.....	17
9.2	Definition Erwerbseinkommen.....	17
9.3	Abzug bei Mitarbeit im Beruf oder Betrieb des Ehegatten.....	18
9.4	Berechnung des Abzuges	18
10	Kinderabzug	19
10.1	Grundsatz.....	19
10.2	Kinderabzug für minderjährige Kinder.....	20
10.3	Kinderabzug für volljährige Kinder in beruflicher oder schulischer Ausbildung	20
11	Unterstützungsabzug.....	21
12	Verheiratetenabzug	22
13	Tarife	22
13.1	Grundsatz.....	22
13.2	Grundtarif.....	23
13.3	Verheiratetentarif.....	23
13.4	Elterntarif	23
13.4.1	Allgemeines	23
13.4.2	Gewährung des Elterntarifs bei minderjährigen Kindern	24
13.4.3	Gewährung des Elterntarifs bei volljährigen Kindern in Ausbildung	25
13.4.4	Gewährung des Elterntarifs bei unterstützungsbedürftigen Personen	26
13.4.5	Stichtagsprinzip	26
13.4.6	Unterjährige Steuerpflicht.....	26
13.4.7	Teilweise Steuerpflicht.....	27
13.4.8	Besteuerung nach dem Aufwand	28
13.4.9	Quellensteuer für natürliche Personen	28
13.4.10	Pauschale Steueranrechnung	28
13.4.11	Kapitalleistungen nach Artikel 38 und fiktive Einkäufe nach Artikel 37b DBG.....	29
13.4.12	Übriger Liquidationsgewinn nach Artikel 37b DBG.....	29
14	Besteuerung der unverheiratet zusammenlebenden, geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten und Eltern.....	30
14.1	Besteuerung der Unterhaltszahlungen an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten	30
14.1.1	Zivilrechtliche Aspekte.....	30
14.1.2	Steuerrechtliche Aspekte.....	30
14.2	Besteuerung der Unterhaltszahlungen für das Kind.....	31
14.2.1	Zivilrechtliche Aspekte.....	31
14.2.2	Steuerrechtliche Aspekte.....	31
14.3	Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem minderjährigem Kind, ohne gemeinsame elterliche Sorge, mit Unterhaltszahlungen.....	32
14.3.1	Unterhaltszahlungen.....	32
14.3.2	Abzüge	32
14.3.3	Tarife	32
14.4	Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, mit oder ohne alternierende Obhut, keine Unterhaltszahlungen.....	32
14.4.1	Abzüge	33
14.4.2	Tarife	33

14.5	Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, mit oder ohne alternierende Obhut, mit Unterhaltszahlungen	33
14.5.1	Unterhaltszahlungen.....	33
14.5.2	Abzüge	33
14.5.3	Tarife	33
14.6	Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem minderjährigem Kind, ohne gemeinsame elterliche Sorge, keine Unterhaltszahlungen	34
14.6.1	Abzüge	34
14.7	Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem minderjährigem Kind, ohne gemeinsame elterliche Sorge, mit Unterhaltszahlungen	34
14.7.1	Unterhaltszahlungen.....	34
14.7.2	Abzüge	34
14.7.3	Tarife	34
14.8	Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, keine Unterhaltszahlungen	35
14.8.1	Abzüge	35
14.8.2	Tarife	35
14.9	Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, mit Unterhaltszahlungen.....	35
14.9.1	Unterhaltszahlungen.....	35
14.9.2	Abzüge	35
14.9.3	Tarife	35
14.10	Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, Kind lebt bei einem Elternteil, mit Unterhaltszahlungen	36
14.10.1	Unterhaltsbeiträge	36
14.10.2	Abzüge	36
14.10.3	Tarife	36
14.11	Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, Kind lebt bei einem Elternteil, keine Unterhaltszahlungen	36
14.11.1	Abzüge	36
14.11.2	Tarife	36
14.12	Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, Kind lebt nicht bei einem Elternteil (Wohnsitz verlegt), mit Unterhaltszahlungen	37
14.12.1	Unterhaltsbeiträge	37
14.12.2	Abzüge	37
14.12.3	Tarife	37
14.13	Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, Kind lebt bei den Eltern, mit Unterhaltszahlungen.....	37
14.13.1	Unterhaltszahlungen.....	37
14.13.2	Abzüge	37
14.13.3	Tarife	38
14.14	Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, Kind lebt bei den Eltern, keine Unterhaltszahlungen	38
14.14.1	Abzüge	38
14.14.2	Tarife	38
14.15	Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, mit Unterhaltszahlungen, Kind lebt nicht bei den Eltern (Wohnsitz verlegt).....	38
14.15.1	Unterhaltszahlungen.....	38
14.15.2	Abzüge	38
14.15.3	Tarife	39

14.16	Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit nicht gemeinsamem minderjährigem oder volljährigem Kind	39
15	Verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten	39
15.1	Grundsatz	39
15.2	Steuererklärung	39
15.3	Rechtsmittel und andere Eingaben	40
15.4	Mitteilungen	40
15.5	Vertretung	40
15.6	Akteneinsichtsrecht	40
15.7	Verfahrensrechtliche Stellung des überlebenden Ehegatten	41
16	Steuerstrafrecht der Ehegatten	41
16.1	Verletzung von Verfahrenspflichten	41
16.2	Steuerhinterziehung der Ehegatten	41
17	Inkrafttreten	42

Einleitung

Das vorliegende Kreisschreiben zur Ehepaar- und Familienbesteuerung ersetzt die früheren Kreisschreiben und Rundschreiben zu diesem Thema. Da alle Kantone zur einjährigen Veranlagung übergegangen sind, wird nur noch auf die Postnumerandobesteuerung Bezug genommen. Mit einem Bundesgesetz sollen die Bestimmungen über die zeitliche Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen formell bereinigt werden. Dies bedeutet, dass im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) und im Bundesgesetz vom 14. _Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) die einjährige Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung als einziges Bemessungssystem für die direkten Steuern natürlicher Personen festgelegt wird. Die überflüssig gewordenen Bestimmungen zur zweijährigen Praenumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung werden aufgehoben. Inhaltlich werden an den geltenden Bestimmungen über die einjährige Veranlagung keine Änderungen vorgenommen. Dieses Gesetz wird aber frühestens 2012 in Kraft treten.

1 Einheit der Familie / Zusammenveranlagung

1.1 Grundsatz

Der für die Ehepaarbesteuerung im DBG massgebende Artikel 9 sieht ausdrücklich die Gemeinschaftsbesteuerung vor. Die Familie wird als wirtschaftliche Gemeinschaft betrachtet und bildet somit auch in steuerlicher Hinsicht eine Einheit. Die Einkommen der rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehegatten werden unabhängig vom Güterstand zusammengerechnet. Zudem werden die Einkünfte der minderjährigen Kinder, die nicht aus einer Erwerbstätigkeit stammen, zum ehelichen Einkommen hinzugerechnet. Das Gesamteinkommen wird dabei zum Verheiratenentarif besteuert. Leben die Ehegatten mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammen und bestreiten deren Unterhalt zur Hauptsache, kommt der Elterntarif zur Anwendung.

Im Gegensatz zu den Ehepaaren werden Konkubinatspaare stets individuell veranlagt. Ihre Einkommen werden nicht addiert, was angesichts des progressiven Steuertarifs zu beträchtlichen Unterschieden in der steuerlichen Belastung von Ehepaaren und gleichsitierten Konkubinatspaaren führen kann. Diese verfassungswidrige Ungleichbehandlung wurde durch die von den Eidg. Räten am 6. Oktober 2006 verabschiedeten Sofortmassnahmen im Bereich der Ehepaarbesteuerung wesentlich abgebaut (vgl. dazu die Ausführungen zum Zweiverdienerabzug unter Ziff. 9 und zum Verheiratetenabzug unter Ziff. 12).

1.2 Beginn und Ende der Gemeinschaftsbesteuerung

Die Gemeinschaftsbesteuerung wird durch die Heirat ausgelöst. Die Ehegatten unterliegen für die ganze entsprechende Steuerperiode der Gemeinschaftsbesteuerung. Bei Tod eines Ehegatten endet die Ehe und somit auch die Gemeinschaftsbesteuerung. Der überlebende Ehegatte wird ab dem Todestag für den Rest der Steuerperiode separat zu dem für ihn anwendbaren Tarif veranlagt (Art. 5 Abs. 1 und 3 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen).

Bei Scheidung sowie bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung werden die Ehegatten für die ganze Steuerperiode getrennt besteuert (Art. 5 Abs. 2 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen).

1.3 Getrennte Veranlagung der Ehegatten bei faktischer Trennung

Eine gemeinsame Besteuerung erfolgt, wenn die Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe zusammenleben. Aus diesem Erfordernis folgt als Umkehrschluss, dass ein Ehepaar, welches zwar rechtlich noch in ungetrennter Ehe lebt, sich aber faktisch getrennt hat, nicht mehr zusammen, sondern getrennt zu veranlagern ist.

Eine faktische Trennung, die zu einer getrennten Besteuerung der Ehegatten führt, liegt vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Keine gemeinsame eheliche Wohnung (Art. 162 ZGB), Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes (Art. 175 ZGB), Bestehen eines eigenen Wohnsitzes für jeden Ehegatten (Art. 23 ZGB).
- Keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt mehr vorhanden.
- Kein gemeinsames Auftreten des Ehepaares in der Öffentlichkeit mehr.
- Die Trennung muss von Dauer sein (mindestens ein Jahr) oder mit der Auflösung der Ehe enden.

Der Nachweis des Bestehens einer faktischen Trennung ist von den Ehegatten zu erbringen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes besteht auch beim Vorliegen zweier verschiedener Wohnsitze der beiden Ehegatten kein Anlass zu einer getrennten Veranlagung, solange diese an der Fortführung der ehelichen Gemeinschaft festhalten und diesen Willen auch zum Ausdruck bringen. Werden von beiden Seiten Mittel - über übliche Gelegenheitsgeschenke hinaus - für die gemeinsame Lebenshaltung eingesetzt (nicht in Betracht fallen richterlich oder freiwillig vereinbarte Alimentenleistungen), sind die Ehegatten trotz eigener Wohnung und gegebenenfalls auch eigenem zivilrechtlichem Wohnsitz zusammen zu veranlagern.

Haben die Ehegatten je einen eigenen zivilrechtlichen Wohnsitz, leben aber gleichwohl faktisch in ungetrennter Ehe, werden sie dort veranlagt, wo sich ihre überwiegenden persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befinden (Art. 105 Abs. 1 bzw. 216 Abs. 1 DBG sowie Art. 15 Abs. 2 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen). Ist dieser Ort der Veranlagung ungewiss oder streitig, so wird er, wenn die Veranlagungsbehörden nur eines Kantons in Frage kommen, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer bestimmt. Kommen die Veranlagungsbehörden mehrerer Kantone in Frage und können sich die Kantone nicht einigen, so wird der Veranlagungsort durch die ESTV bestimmt (Art. 108 DBG). Die Verfügung der ESTV unterliegt der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht [Art. 31 ff. des Bundesgesetzes vom 17.7.2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG)].

2 Internationale Verhältnisse

2.1 Ausländischer Wohnsitz eines Ehegatten

Leben Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe, hat jedoch nur ein Ehegatte seinen Wohnsitz in der Schweiz, während der andere im Ausland wohnt, so unterliegt nur der in der Schweiz wohnhafte Ehegatte der schweizerischen Steuerhoheit. Dabei ist er für sein gesamtes Einkommen zu besteuern. Da er in einer bestehenden Ehe lebt, wird er zum Verheiratetentarif oder, wenn er mit Kindern zusammenlebt, zum Elterntarif besteuert. Ihm steht zudem der Verheiratetenabzug zu.

Nach bisheriger, langjähriger Praxis des Bundesgerichtes sind bei Ehegatten, von welchen der eine im Inland, der andere im Ausland, jedoch in ungetrennter Ehe lebend, die Einkünfte des im Ausland wohnhaften Ehegatten zur Satzbestimmung des Einkommens des "inländischen" Ehegatten heranzuziehen (vgl. BGE 2C_523/2007 vom 5.2.2008). Artikel 7 Absatz 1 DBG hält fest, dass natürliche Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz ihres gesamten Einkommens entrichten. Auch wenn also ein Ehepaar je eine eigene Wohnung und je eigenen Wohnsitz "über die Grenze" hat, darf die Veranlagungsbehörde bis zum Nachweis des Gegenteils durch den in der Schweiz wohnhaften Ehegatten davon ausgehen, es handle sich um eine faktisch ungetrennte Ehe. Das hat zur Folge, dass das Einkommen des im Ausland wohnhaften Ehegatten zur Satzbestimmung für die Besteuerung des Einkommens des "inländischen" Ehegatten berücksichtigt werden muss. Das zur Satzbestimmung herangezogene Einkommen des im Ausland wohnhaften Ehegatten darf ermessensweise festgesetzt werden, wenn der in der Schweiz wohnhafte Ehegatte keine Angaben dazu macht (BGE 2C_523/2007 vom 5.2.2008). Allfällige, diese Regel einschränkende Doppelbesteuerungsabkommen sind jedoch zu beachten.

Andererseits muss die Zusammenrechnung der Steuerfaktoren für die Satzbestimmung bei ausländischem Wohnsitz eines Ehegatten selbstverständlich immer dann entfallen, wenn die beiden Ehegatten in tatsächlich getrennter Ehe leben (Urteil des Bundesgerichtes vom 19.4.1991 i.S. M.B. gegen Steuerverwaltung des Kantons Tessin; ASA 62, 337).

2.2 Beschränkte Steuerpflicht eines Ehegatten

Unterliegt ein Ehegatte aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Artikel 4 und 5 DBG in der Schweiz der Steuerpflicht, ist er für diese Teile des Einkommens selbständig steuerpflichtig. Auch bei beschränkter Steuerpflicht ist zur Satzbestimmung das eheliche Gesamteinkommen der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Personen heranzuziehen. Andererseits hat der beschränkt steuerpflichtige Ehegatte Anspruch auf den Verheiratetenabzug (vgl. dazu Ziff. 12) und den Verheiratetenarif oder - falls Kinder vorhanden sind - auf den Kinderabzug (vgl. dazu Ziff. 10.1) und den Elterntarif (vgl. dazu Ziff. 13.4.7).

3 Besteuerung der minderjährigen Kinder

Das DBG enthält keine Legaldefinition des Begriffes "Kind". Es lehnt sich hierfür an die Regelung des Schweiz. Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB) an und geht deshalb von derselben Altersobergrenze aus, wie sie für die zivilrechtliche Mündigkeit eines Kindes massgebend ist. In der Regel ist auch im DBG das Bestehen eines Kindesverhältnisses nach Artikel 252 ff. ZGB Voraussetzung. Bei gemeinsam veranlagten Ehepaaren ist es ausreichend, wenn das Kindesverhältnis mit einem der Ehegatten besteht.

Das minderjährige Kind ist Steuersubjekt und hat damit die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht in der Schweiz selber zu erfüllen, es wird aber in seinen Rechten und Pflichten grundsätzlich durch den Inhaber der elterlichen Sorge vertreten. Gemäss Artikel 9 Absatz 2 DBG wird das Einkommen der unter elterlicher Sorge stehenden minderjährigen Kinder mit Ausnahme der Einkünfte aus Erwerbstätigkeit und der Erwerbsersatz Einkünfte dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet.

Sind die Eltern verheiratet und werden sie gemeinsam veranlagt, wird das Einkommen der minderjährigen Kinder zum ehelichen Gesamteinkommen hinzugerechnet. Die Zurechnung erfolgt auch bei Stiefkindern, d.h. wenn nur einer der Ehegatten Elternteil ist und über die elterliche Sorge verfügt. Hingegen erfolgt keine Steuersubstitution bei Pflegeeltern. Ein Pfl-

gekind, das nicht unter Vormundschaft steht, wird von derjenigen Person vertreten, welche die elterliche Sorge innehat.

Werden die Eltern eines Kindes nicht gemeinsam veranlagt und übt nur ein Elternteil die elterliche Sorge aus, werden Einkommen und Vermögen des Kindes diesem Elternteil zugerechnet. Haben die getrennt lebenden Ehegatten die elterliche Sorge gemeinsam inne, ist auf die Obhut, d.h. die tatsächliche häusliche Gemeinschaft, abzustellen. Demjenigen Elternteil, der die Obhut innehält und Unterhaltsbeiträge für das Kind erhält, wird das Einkommen des Kindes zugutegeleitet. Werden keine Unterhaltsbeiträge für das Kind geltend gemacht, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich das Kind in alternierender Obhut befindet, und beide Elternteile gleich viel an den Unterhalt des Kindes beisteuern. In diesem Fall wird das Einkommen des Kindes hälftig aufgeteilt und je den Eltern zugerechnet.

Für Einkünfte aus einer unselbständigen oder selbständigen Erwerbstätigkeit wird das Kind selbständig besteuert. Zum Erwerbseinkommen gehört ausser dem Arbeitseinkommen auch das an dessen Stelle tretende Ersatzeinkommen des Kindes, z.B. Taggelder aus Arbeitslosen-, Kranken-, Unfall und Invalidenversicherung, SUVA-Renten, Invalidenrenten, die das minderjährige Kind selbst als berechtigte Person erhält, sowie Ersatzleistungen für bleibende Nachteile, auch in der Form von Kapitalabfindungen. Solche Leistungen sind Ersatz für den künftigen, durch die Invalidität bedingten Ausfall an Arbeitseinkommen. Ersatzleistungen an noch nicht erwerbstätige oder noch nicht erwerbsfähige Kinder für durch Unfall oder Krankheit verursachte dauernde Nachteile sind also nicht dem Einkommen des Inhabers der elterlichen Sorge zuzurechnen, sondern vom Kind persönlich zu versteuern. Die AHV-Halbweisenrente gemäss Artikel 25 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) und die IV-Kinderrente gemäss Artikel 35 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG) sind vom rentenberechtigten Elternteil und nicht vom Kind als Einkommen zu versteuern.

Kinder werden erstmals für die Steuerperiode, in der sie volljährig werden, vollumfänglich selbständig veranlagt. Minderjährige werden nur dann selbständig veranlagt, falls sie Erwerbseinkünfte erzielen oder nicht unter elterlicher Sorge stehen (Art. 6 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen). Das bevormundete Kind wird somit selbständig veranlagt, jedoch in der Regel vom Vormund im Veranlagungsverfahren vertreten. Die Besteuerung erfolgt dabei am Sitz der Vormundschaftsbehörde, der gemäss Artikel 25 Absatz 2 ZGB Wohnsitz des bevormundeten Kindes ist.

4 Eingetragene Partnerinnen oder Partner

Mit dem Bundesgesetz vom 18. Juni 2004 über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (PartG) werden seit dem 1. Januar 2007 auch bei der direkten Bundessteuer registrierte gleichgeschlechtliche Paare den Ehepaaren gleichgestellt. Obwohl die Ausführungen zu den Ehepaaren im vorliegenden Kreisschreiben grundsätzlich auch für die registrierten gleichgeschlechtlichen Paare gelten, wird im Interesse der besseren Lesbarkeit in der Regel nur die Bezeichnung "Ehegatten" bzw. "Ehepaar" verwendet.

Die Gleichstellung hat zur Folge, dass die Einkommen der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Partner zusammengerechnet werden und der Verheiratetentarif angewendet wird. Leben die eingetragenen Partner mit Kindern zusammen, kommt der Elterntarif zur Anwendung. Leben die Partner getrennt, werden sie separat besteuert, wenn die Voraussetzungen, wie sie für die faktische Trennung der Ehepaare gelten, erfüllt sind (vgl. dazu Ziff. 1.3).

Damit Unterhaltsleistungen von einem Partner an den anderen steuerlich analog solcher Leistungen unter Ehegatten behandelt werden, sieht Artikel 9 Absatz 1^{bis} DBG neben einer

allgemeinen Gleichstellung von Ehe und registrierter Partnerschaft zusätzlich eine explizite Gleichstellung in Bezug auf die Unterhaltsbeiträge während des Bestehens der registrierten Partnerschaft sowie der Unterhaltsbeiträge und der vermögensrechtlichen Auseinandersetzung bei Getrenntleben und Auflösung einer registrierten Partnerschaft vor.

Da die ehelichen Güterrechtsvorschriften nicht ohne weiteres auf die registrierten Partnerschaften angewendet werden können, ist bei der Steuernachfolge in Artikel 12 Absatz 3 DBG zudem festgehalten, dass die überlebenden eingetragenen Partnerinnen oder Partner in Analogie zu der Haftung bei Ehegatten mit ihrem Erbteil und dem ihnen auf Grund einer vermögensrechtlichen Regelung gemäss Artikel 25 Absatz 1 PartG zustehenden Betrag haften.

5 Steuernachfolge des überlebenden Ehegatten

Der Tod beendet nach Artikel 8 Absatz 2 DBG die Steuerpflicht der natürlichen Personen. Soweit die vom Erblasser geschuldeten Steuern noch nicht veranlagt oder beglichen wurden, treten die Erben in seine Rechte und Pflichten ein. Gemäss Artikel 12 Absatz 1 DBG haften die Erben - zu denen auch der überlebende Ehegatte zu zählen ist - solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, mit Einschluss der Vorempfänge. Dabei ist als massgeblicher Vorempfang zu berücksichtigen, was gemäss Artikel 626 ZGB unter die gesetzliche Ausgleichungspflicht der Erben fällt. Der Einbezug der Vorempfänge ist zeitlich unbeschränkt möglich.

Für den überlebenden Ehegatten werden nach Artikel 12 Absatz 2 DBG als Haftungssubstrat auch güterrechtliche Ansprüche miteinbezogen. Zusätzlich zu seinem Erbteil haftet der überlebende Ehegatte noch mit dem Betrag, den er aufgrund ehelichen Güterrechtes vom Vorschlag oder Gesamtgut über den gesetzlichen Anteil nach schweizerischem Recht hinaus erhält. Gemäss dem ordentlichen Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung (Art. 196 ff. ZGB) steht jedem Ehegatten oder seinen Erben von Gesetzes wegen die Hälfte des Vorschlages des anderen zu (Art. 215 ZGB). Durch Ehevertrag kann jedoch eine andere Beteiligung am Vorschlag vereinbart werden (Art. 216 ZGB). Analog verhält es sich beim Güterstand der Gütergemeinschaft (Art. 221 ff. und Art. 241 ZGB). Auf diese Möglichkeit, sowohl bei der Errungenschaftsbeteiligung wie bei der Gütergemeinschaft den überlebenden Ehegatten ehevertraglich über die gesetzlich vorgeschriebene Hälfte an der Errungenschaft bzw. am Gesamtgut hinaus zu beteiligen, nimmt Artikel 12 Absatz 2 DBG Bezug. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, erweitert sich das Haftungssubstrat um die ehevertraglich über die "gesetzliche Hälfte" hinaus eingeräumte Begünstigung. Der Güterstand der Gütertrennung (Art. 247-251 ZGB) ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

6 Haftung und Mithaftung der Ehegatten und der Kinder für die Steuer

6.1 Grundsatz

Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften solidarisch für die Gesamtsteuer (Art. 13 Abs. 1 DBG). Die grundsätzlich solidarische Haftung der Ehegatten ist die Konsequenz des Prinzips der steuerlichen Einheit der Familie. Die Solidarhaftung erstreckt sich auf den gesamten Steuerbetrag des Ehepaars. Die Solidarhaftung ist an die Gemeinschaftsbesteuerung gekoppelt und beginnt mit der Steuerperiode, in welcher sich das Ehepaar verehelicht hat.

6.2 Wegfall der Solidarhaftung

6.2.1 Zahlungsunfähigkeit

Die eheliche Solidarhaftung entfällt, wenn einer der Ehegatten zahlungsunfähig wird (Art. 13 Abs. 1 DBG). Der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit hat zur Folge, dass hinsichtlich aller noch geschuldeten Steuern jeder Ehegatte nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer haftet.

Die Beweislast für die Zahlungsunfähigkeit trägt jener Ehegatte, der sich darauf beruft, um der Solidarhaftung zu entgehen. Die Zahlungsunfähigkeit muss dann anerkannt werden, wenn schlüssige Merkmale nachgewiesen werden, die das dauernde Unvermögen des Schuldners belegen, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen, so z.B. die umfassende Überschuldung, das Bestehen von Verlustscheinen, die Eröffnung des Konkurses oder der Abschluss eines Nachlassvertrags mit Vermögensabtretung (zum Begriff der Zahlungsunfähigkeit vgl. sinngemäss die Praxis zu den Art. 83 OR und 897 ZGB; für die Auslegung von Art. 83 OR vgl. etwa Basler Kommentar, Obligationenrecht, Bd. 1, 4. Aufl., Basel 2007, S. 519 ff.; für die Auslegung von Art. 897 ZGB vgl. Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch, Bd. 2, 3. Aufl., Basel 2007, S. 2003 ff.).

6.2.2 Rechtliche oder tatsächliche Trennung der Ehegatten

Sobald die Ehegatten rechtlich oder tatsächlich getrennt leben, entfällt jede Solidarhaftung. Dieser Ausschluss der Solidarhaftung gilt nicht nur für künftige, sondern auch für alle bestehenden Steuerforderungen, die während der Dauer des Zusammenlebens entstanden sind (Art. 13 Abs. 2 DBG).

6.2.3 Tod eines Ehegatten

Beim Tod eines Ehegatten wird der überlebende Ehegatte für den Rest der Steuerperiode separat zu dem für ihn anwendbaren Tarif veranlagt. Die Gemeinschaftsbesteuerung hört mit dem Todestag auf (Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen). Da der Tod eines Ehegatten die eheliche Gemeinschaft beendet, entfällt in Analogie zu Artikel 13 Absatz 2 DBG auch mit dem Tod eines Ehegatten die Solidarhaftung für alle noch offenen Steuerschulden (so auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Art. 12 Rz. 17, Basel 2001; Bernhard J. Greminger/Bettina Bärtschi, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 13 Rz 10, 2. Aufl., Basel 2008). Für seinen Anteil an der Gesamtsteuer haftet der überlebende Ehegatte allein.

6.2.4 Anteilsmässige Haftung

Bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten haftet jeder Ehegatte nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer. Bei rechtskräftigen Veranlagungen wird der Anteil an der Gesamtsteuer aufgrund einer besonderen, mit den ordentlichen Rechtsmitteln selbständig anfechtbaren Haftungsverfügung festgestellt. Die Rechtskraft der zugrunde liegenden Veranlagung der Gesamtfaktoren bleibt davon unberührt.

Auch bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung der Ehe oder bei Tod des Ehegatten haftet jeder Ehegatte bzw. der überlebende Ehegatte nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer. Auch hier ist allenfalls eine separate Haftungsverfügung zu erlassen, in der die Anteile der Ehegatten festgelegt werden.

Der Anteil eines Ehegatten an der geschuldeten Steuer entspricht dem Betrag, der sich aufgrund des Verhältnisses seines eigenen steuerbaren Einkommens zum gesamten ehelichen steuerbaren Gesamteinkommen ergibt.

6.2.5 Haftung für die Steuer auf dem Kindereinkommen

Mit Ausnahme der Einkünfte aus eigener Erwerbstätigkeit, die das Kind selbständig zu versteuern hat und für das es auch alleine haftet, wird das Einkommen von minderjährigen Kindern dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet (Art. 9 Abs. 2 DBG). Bei verheirateten Eltern wird das Kindereinkommen dem ehelichen Gesamteinkommen hinzugerechnet. Für diesen Anteil an der Gesamtsteuer haften die Ehegatten solidarisch. Diese Solidarhaftung entfällt bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten nicht.

Bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe gilt es zu unterscheiden:

Die Solidarhaftung der Eltern für alle *noch offenen* Steuerschulden auf dem Kindereinkommen gilt weiter, da sich Artikel 13 Absatz 2 DBG nur auf die Solidarhaftung der Ehegatten, nicht aber auf das Solidarschuldverhältnis der Eltern als Steuersubstituten bezieht (so auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Art. 13 Rz. 21, Basel 2001).

Für *künftige* Steuerschulden haftet hingegen nur derjenige Elternteil, dem die elterliche Sorge zusteht, da diesem das Einkommen des Kindes - mit Ausnahme des Erwerbseinkommens - zugerechnet wird. Haben die getrennt lebenden Ehegatten das Sorgerecht gemeinsam inne, ist auf die Obhut abzustellen. Demjenigen Elternteil, der die Obhut innehält und Unterhaltsbeiträge für das Kind erhält, wird das Einkommen des Kindes zugeteilt. Dieser hat somit auch die Steuerschulden, die auf das Kindereinkommen entfallen, zu entrichten. Werden keine Unterhaltsbeiträge für das Kind geltend gemacht, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich das Kind in alternierender Obhut befindet und beide Elternteile gleich viel an den Unterhalt des Kindes beisteuern. In diesem Fall wird das Einkommen des Kindes hälftig aufgeteilt und je den Eltern zugerechnet. Beide Elternteile haften dabei solidarisch für die auf das Kindeseinkommen entfallende Steuerschuld (vgl. dazu auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Art. 13 Rz. 23 f., Basel 2001).

Umgekehrt haften die Kinder, die unter elterlicher Sorge stehen, nach Artikel 13 Absatz 3 Buchstabe a DBG ebenfalls solidarisch mit den Eltern bis zum Betrag des auf sie entfallenden Anteils an der Gesamtsteuer.

7 Abzug für Versicherungsprämien und Sparkapitalzinsen

Nach Artikel 212 Absatz 1 DBG sind die Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, die Kranken- und die nicht unter Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe f DBG fallende Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien bis zu einem bestimmten Gesamtbetrag zum Abzug zugelassen. Bei der Höhe des Abzugs wird zwischen Steuerpflichtigen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, und den übrigen Steuerpflichtigen unterschieden. Dem ungetrennten Ehepaar steht im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen - von rundungsbedingten Abweichungen abgesehen - die doppelte Abzugshöhe zu. Der Betrag bezieht sich auf das Ehepaar insgesamt und nicht auf den einzelnen Ehegatten.

Für Steuerpflichtige, die weder Beiträge an die berufliche Vorsorge noch solche an die gebundene Selbstvorsorge ausweisen, erhöhen sich die Abzugsansätze um die Hälfte. Entgegen dem Wortlaut ist für die hälftige Erhöhung der Ansätze nicht auch noch das Fehlen von AHV/IV-Beiträgen vorausgesetzt. Dies erhellt sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung. Der Gesetzgeber wollte verhindern, dass Steuerpflichtige, die keine Beiträge an

die berufliche Vorsorge oder an die gebundene Vorsorge leisten bzw. leisten können, benachteiligt werden. Dies trifft insbesondere auf AHV-Rentner oder Nichterwerbstätige zu, die höheren Versicherungskosten oder einem höheren Vorsorgebedarf unterliegen als Steuerpflichtige mit Beiträgen an die Säule 2 und 3a.

Die Abzüge erhöhen sich zudem um einen bestimmten Betrag für jedes Kind und für jede unterstützungsbedürftige Person, für die ein Kinderabzug oder ein Unterstützungsabzug nach Artikel 213 Absatz Buchstabe a bzw. b DBG geltend gemacht werden kann.

Bei Steuerpflichtigen mit minderjährigen oder volljährigen Kindern in Ausbildung ist der Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind grundsätzlich an den Kinderabzug gekoppelt. Wird kein Kinderabzug gewährt, kann der Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind mit dem Unterstützungsabzug gekoppelt werden. Dies bedeutet konkret Folgendes:

- Bei Eltern, die gemeinsam veranlagt werden, wird der Versicherungs- und Sparzinsenabzug für Kinder vom Gesamteinkommen der Ehegatten abgezogen.
- Bei nicht gemeinsam besteuerten Elternteilen kann für das minderjährige Kind in der Regel derjenige Elternteil den Versicherungs- und Sparzinsenabzug geltend machen, der mit dem Kind zusammen wohnt und die Unterhaltszahlungen für das Kind erhält. Haben die Eltern die elterliche Sorge gemeinsam inne und werden keine Unterhaltsbeiträge nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG geltend gemacht, kann jeder Elternteil den halben Abzug beanspruchen.
- Beim volljährigen Kind in Ausbildung kann der Elternteil den Versicherungs- und Sparzinsenabzug geltend machen, der die Unterhaltszahlungen an das Kind leistet. Fließen keine Unterhaltszahlungen an das Kind, kann der Elternteil, der mit dem Kind zusammen wohnt, den Abzug geltend machen.

Die konkrete Zuteilung des Versicherungs- und Sparzinsenabzuges für das Kind bei den verschiedenen Familienkonstellationen ist unter Ziffer 14 geregelt.

Werden Steuerpflichtigen in bescheidenen Verhältnissen Prämienverbilligungen gemäss Artikel 65 ff. des Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG) gewährt, sind diese Ermässigungen bei der Festsetzung des Versicherungs- und Sparzinsenabzuges als aufwandmindernd zu berücksichtigen. Dies hat zur Folge, dass nur die tatsächlich von der steuerpflichtigen Person getragenen Prämien, d.h. die eigenen sowie die für die von ihm unterhaltenen Personen, in Abzug gebracht werden können.

8 Kinderdrittbetreuungskostenabzug

8.1 Allgemeines

Bei der direkten Bundessteuer konnte bisher kein Abzug für die Kosten der Kinderbetreuung durch Dritte geltend gemacht werden. Dies ist nun gemäss Artikel 212 Absatz 2^{bis} DBG zulässig, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Nach konstanter bundesgerichtlicher und kantonaler Rechtsprechung sind die durch die Drittbetreuung der Kinder entstandenen Kosten nicht als steuerlich abzugsfähige Berufsauslagen zu qualifizieren, obwohl sie eng mit der Einkommenserzielung zusammenhängen können. Der Kinderdrittbetreuungskostenabzug ist daher in der Form eines anorganischen Abzuges ausgestaltet und auf einen Maximalbetrag pro Kind und Jahr beschränkt.

8.2 Für welche Kinder können Kinderdrittbetreuungskosten abgezogen werden

Als Kinder, für die ein Kinderdrittbetreuungskostenabzug beansprucht werden kann, gelten einerseits die leiblichen Kinder sowie die Adoptivkinder nach Artikel 264 ff. ZGB. Andererseits fallen bei Ehepaaren auch die nicht gemeinsamen Kinder, die sog. Stiefkinder, darunter, da gemäss Artikel 299 ZGB jeder Ehegatte dem andern in der Ausübung der elterlichen Sorge gegenüber dessen Kindern in angemessener Weise beizustehen und ihn zu vertreten hat, wenn es die Umstände erfordern.

Schliesslich sollen auch Pflegeeltern, die ein Kind bei sich aufgenommen haben, die ihnen infolge Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit entstandenen Kosten für die Drittbetreuung geltend machen können, sofern die Kinderdrittbetreuungskosten nicht durch das Pflegegeld gedeckt werden. Vorausgesetzt wird, dass das Pflegekind dauernd zur Pflege und Erziehung in die Hausgemeinschaft der Pflegeeltern aufgenommen wurde. Steuerpflichtigen, die fremde Kinder zur Tagespflege aufnehmen, wird für diese Kinder kein Kinderdrittbetreuungskostenabzug gewährt.

Den Abzug können nur jene Steuerpflichtigen geltend machen, die zusammen mit den drittbetreuten Kindern im gleichen Haushalt leben und für deren Unterhalt sorgen.

Der Abzug kann nur für Kinder beansprucht werden, die das 14. Altersjahr noch nicht vollendet haben. Der Abzug kann somit bis zum 14. Geburtstag des drittbetreuten Kindes beansprucht werden.

8.3 Erwerbstätigkeit, Ausbildung, Erwerbsunfähigkeit

Die Kinderdrittbetreuungskosten können von der steuerpflichtigen Person nur geltend gemacht werden, wenn die Eigenbetreuung der Kinder in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, der Ausbildung oder der Erwerbsunfähigkeit mit gleichzeitiger Betreuungsunfähigkeit nicht wahrgenommen werden konnte.

Als Erwerbstätigkeit gilt jede selbständige wie auch jede unselbständige Tätigkeit im Sinne der Artikel 17 und 18 DBG. Arbeitslose Eltern, die beispielsweise auf Veranlassung eines regionalen Arbeitsvermittlungszentrums Kurse besuchen müssen oder die zu einem Vorstellungsgespräch aufgeboten wurden etc., können für diesen Zeitraum ebenfalls den Kinderdrittbetreuungskostenabzug beanspruchen. Solche Bemühungen zur Wiedereingliederung in die Arbeitswelt sind einer Erwerbstätigkeit gleichzusetzen.

Unter Ausbildung ist ein Lehrgang für eine berufliche Ausbildung wie beispielsweise eine Lehre oder ein Studium zu verstehen. Ebenfalls als Ausbildung wird die berufliche Weiterbildung, die mit dem erlernten oder gegenwärtig ausgeübten Beruf in Zusammenhang steht, sowie die im Hinblick auf einen Berufswechsel vorgenommene Umschulung anerkannt. Der Besuch eines Malunterrichtes oder eines Yogakurses beispielsweise gilt hingegen nicht als Ausbildung im engeren Sinne und ist daher als Freizeitgestaltung zu qualifizieren.

Die Definition der Erwerbsunfähigkeit richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 6. Oktober 2002 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG). Als Erwerbsunfähigkeit gilt der durch Beeinträchtigung der körperlichen oder geistigen Gesundheit verursachte und nach zumutbarer Behandlung und Eingliederung verbleibende ganze oder teilweise Verlust der Erwerbsmöglichkeiten auf dem in Betracht kommenden ausgeglichenen Arbeitsmarkt. Für die Beurteilung des Vorliegens einer Erwerbsunfähigkeit sind ausschliesslich die Folgen der gesundheitlichen Beeinträchtigung zu berücksichtigen. Eine Erwerbsunfähigkeit liegt zudem nur vor, wenn sie aus objektiver Sicht nicht überwindbar ist (Art. 7 ATSG). Die

beider Elternteile zusammen mehr als den Maximalbetrag von 10'000 Franken, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.

Beispiel: Kinderdrittbetreuungskosten

Elternteil 1	6'000
Elternteil 2	<u>9'000</u>
Total	<u>15'000</u>

Maximalbetrag	10'000
---------------	--------

Veranlagung

Elternteil 1	$\frac{10'000 \times 6'000}{15'000}$	4'000
Elternteil 2	$\frac{10'000 \times 9'000}{15'000}$	6'000

Total insgesamt **10'000**

Besteht keine gemeinsame elterliche Sorge über das gemeinsame Kind, ist zu unterscheiden, ob Unterhaltszahlungen für das Kind geltend gemacht werden oder nicht. Werden Unterhaltszahlungen geleistet, kommt die Regelung zum Tragen, die bei Eltern mit gemeinsamem Sorgerecht gilt. Werden keine Unterhaltszahlungen geltend gemacht, kann nur der Elternteil mit der elterlichen Sorge die von ihm nachgewiesenen Kosten der Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen.

Bei Paaren mit nicht gemeinsamen Kindern kann der Abzug nur von dem Partner beansprucht werden, der Elternteil ist und die elterliche Sorge innehat.

8.4.4 Getrennte, geschiedene oder unverheiratete Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamen Kindern

Bei getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern kann grundsätzlich derjenige Elternteil, welcher mit dem Kind zusammenlebt und einer Erwerbstätigkeit nachgeht, erwerbsunfähig und gleichzeitig betreuungsunfähig ist oder sich in Ausbildung befindet, die Kinderdrittbetreuungskosten in Abzug bringen. Dies ist in der Regel der Elternteil, der die elterliche Sorge (allein oder gemeinsam) innehat und die Unterhaltszahlungen für das Kind gemäss Artikel 23 Buchstabe f DBG erhält.

Befindet sich das Kind in alternierender Obhut, kann jeder Elternteil maximal 5'000 Franken der nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen. Es besteht auch hier die Möglichkeit, dass die Eltern eine andere Aufteilung beantragen (es gelten für diesen Fall ebenfalls die Ausführungen unter Ziff. 8.4.3).

Jeder Elternteil kann nur jene Kosten geltend machen, die während der Dauer seiner Obhutspflicht für die Drittbetreuung entstanden sind.

beider Elternteile zusammen mehr als den Maximalbetrag von 10'000 Franken, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.

Beispiel: Kinderdrittbetreuungskosten

Elternteil 1	6'000
Elternteil 2	<u>9'000</u>
Total	<u>15'000</u>

Maximalbetrag	10'000
---------------	--------

Veranlagung

Elternteil 1	$\frac{10'000 \times 6'000}{15'000}$	4'000
Elternteil 2	$\frac{10'000 \times 9'000}{15'000}$	6'000
Total insgesamt		<u>10'000</u>

Besteht keine gemeinsame elterliche Sorge über das gemeinsame Kind, ist zu unterscheiden, ob Unterhaltszahlungen für das Kind geltend gemacht werden oder nicht. Werden Unterhaltszahlungen geleistet, kommt die Regelung zum Tragen, die bei Eltern mit gemeinsamem Sorgerecht gilt. Werden keine Unterhaltszahlungen geltend gemacht, kann nur der Elternteil mit der elterlichen Sorge die von ihm nachgewiesenen Kosten der Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen.

Bei Paaren mit nicht gemeinsamen Kindern kann der Abzug nur von dem Partner beansprucht werden, der Elternteil ist und die elterliche Sorge innehat.

8.4.4 Getrennte, geschiedene oder unverheiratete Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamen Kindern

Bei getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern kann grundsätzlich derjenige Elternteil, welcher mit dem Kind zusammenlebt und einer Erwerbstätigkeit nachgeht, erwerbsunfähig und gleichzeitig betreuungsunfähig ist oder sich in Ausbildung befindet, die Kinderdrittbetreuungskosten in Abzug bringen. Dies ist in der Regel der Elternteil, der die elterliche Sorge (allein oder gemeinsam) innehält und die Unterhaltszahlungen für das Kind gemäss Artikel 23 Buchstabe f DBG erhält.

Befindet sich das Kind in alternierender Obhut, kann jeder Elternteil maximal 5'000 Franken der nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen. Es besteht auch hier die Möglichkeit, dass die Eltern eine andere Aufteilung beantragen (es gelten für diesen Fall ebenfalls die Ausführungen unter Ziff. 8.4.3).

Jeder Elternteil kann nur jene Kosten geltend machen, die während der Dauer seiner Obhutspflicht für die Drittbetreuung entstanden sind.

8.5 Abzugsfähige Kosten

Der Abzug entspricht den nachgewiesenen Kosten für die Kinderbetreuung durch Dritte bis zum gesetzlichen Höchstbetrag. Es können nur diejenigen Kosten geltend gemacht werden, die ausschliesslich für die Betreuung der Kinder während der tatsächlichen Arbeits- oder Ausbildungszeit oder der tatsächlichen Dauer der Erwerbsunfähigkeit mit gleichzeitiger Betreuungsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person anfallen.

Abziehbar sind beispielsweise Taggelder für private und öffentliche Organisationen wie Kinderkrippen oder Kinderhorte. Als abziehbare Kinderdrittbetreuungskosten kommen auch Vergütungen an Personen, welche die Betreuung von Kindern haupt- oder nebenberuflich ausüben, wie etwa Tagesmütter oder Tagesfamilien, in Frage. Fallen im Rahmen der Drittbetreuung auch Kosten für die Verpflegung oder für anderen Unterhalt der Kinder an, so sind diese als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und können nicht in Abzug gebracht werden. Solche Kosten würden auch entstehen, wenn die Kinder nicht durch Dritte betreut würden.

Kosten für die Betreuung durch die Eltern selbst sind nicht abzugsfähig.

Wird eine Haushaltshilfe angestellt, die sich während der Erwerbstätigkeit der Eltern auch um die Kinder kümmert, kann nur dieser Teil der Kosten für die Haushaltshilfe als Kinderdrittbetreuungskosten in Abzug gebracht werden, da die übrigen Aufwendungen für die Haushaltsarbeiten nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten darstellen.

Schulgelder sind ebenfalls als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu qualifizieren. Bei den Internatskosten gilt es daher zwischen den reinen Schulkosten und den Kosten zu unterscheiden, die für die Betreuung der Kinder in Internaten anfallen. Somit ist von den Internatskosten ein angemessener Anteil als Kinderdrittbetreuungskosten zu berücksichtigen, der bis zum Maximalbetrag des Abzuges geltend gemacht werden kann.

Drittbetreuungskosten, die ausserhalb der effektiven Arbeits- oder Ausbildungszeit der Eltern angefallen sind wie etwa durch Babysitting am Abend oder für Freizeitaktivitäten, können nicht in Abzug gebracht werden. Solche Kosten, die den Eltern infolge Freizeitgestaltung entstehen, sind als nichtabzugsfähige Lebenshaltungskosten zu qualifizieren.

8.6 Nachweispflicht

Der Nachweis, dass der Abzug der Drittbetreuungskosten berechtigt ist, obliegt der steuerpflichtigen Person. Sie hat der Steuererklärung grundsätzlich eine Aufstellung über die Kosten sowie über die betreuenden Personen oder Institutionen beizulegen. Von den geltend gemachten Kosten sind nur diejenigen zum Abzug zuzulassen, die nachgewiesen werden können. Als Mittel für den Nachweis eignen sich etwa Quittungen, Rechnungen oder Lohnausweise. Aber auch andere taugliche Belege sollten von den veranlagenden Behörden akzeptiert werden.

Zudem haben die Steuerpflichtigen jeweils den Grund für die Drittbetreuung der Kinder anzugeben. Für die veranlagende Behörde muss ersichtlich sein, ob die Beanspruchung des Kinderdrittbetreuungskostenabzuges tatsächlich gerechtfertigt ist. Den steuerpflichtigen Eltern obliegt somit die Pflicht aufzuführen, aus welchem der im Gesetz vorgesehenen Gründe (Erwerbstätigkeit, Erwerbsunfähigkeit, Ausbildung) sie die Betreuung der Kinder nicht selber wahrnehmen konnten. Neben den Kinderdrittbetreuungskosten hat der Steuerpflichtige zudem auch die Erwerbsunfähigkeit oder die Ausbildung unaufgefordert nachzuweisen, falls einer dieser Gründe geltend gemacht wird.

Kinderdrittbetreuungskosten sind als Aufwendungen im Privatbereich der steuerpflichtigen Person zu qualifizieren. Sie sind bei selbständiger Erwerbstätigkeit der Eltern somit auf das Privatkonto zu verbuchen, und nicht der Geschäftsbuchhaltung zu belasten. Auch bei den selbständig Erwerbstätigen sind die Kosten sowie die Empfänger separat auszuweisen und zu belegen.

9 Zweiverdienerabzug

9.1 Voraussetzungen

Gemäss dem am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Zweiverdienerabzug (Art. 33 Abs. 2 DBG) ist vom niedrigeren Erwerbseinkommen der beiden Ehegatten ein Abzug von 50 Prozent mit einem Mindestansatz von 8'100 Franken und einem Maximalbetrag von 12'500 Franken zuzulassen. Der Mindestansatz führt dazu, dass auch Ehepaare mit kleineren Zweiterwerbseinkommen im Vergleich zum bisherigen Recht trotz Neugestaltung des Zweiverdienerabzugs als Prozentabzug nicht zusätzlich belastet werden. Der Abzug ist an die folgenden Voraussetzungen geknüpft:

- die Ehegatten müssen in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben
- beide Ehegatten müssen ein Erwerbseinkommen erzielen.

Der Zweiverdienerabzug wird nicht nur bei unselbständiger Tätigkeit der Ehegatten, sondern auch bei erheblicher Mitarbeit eines Ehegatten im Beruf, Geschäft oder Gewerbe des anderen Ehegatten gewährt. Die Mitarbeit gilt dann als erheblich, wenn sie regelmässig und in beträchtlichem Masse erfolgt und einer Drittperson hierfür ein Lohn in mindestens der Höhe des Abzuges bezahlt werden müsste. Dies gilt für die Mitarbeit sowohl im Rahmen einer hauptberuflichen wie auch einer nebenberuflichen selbständigen Erwerbstätigkeit des Ehepartners.

Bei Mitarbeit im Rahmen einer unselbständigen (haupt- oder nebenberufliche) Erwerbstätigkeit des Ehegatten kann ein Abzug nur gewährt werden, wenn eine erhebliche oder regelmässige Mitarbeit bei der Tätigkeit des Ehepartners vertraglich vorgesehen ist.

Schliesslich ist der Abzug auch zu gewähren, wenn beide Ehegatten eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben.

9.2 Definition Erwerbseinkommen

Unter Erwerbseinkommen ist die Gesamtheit des Einkommens einer steuerpflichtigen Person aus selbständiger und unselbständiger, haupt- und nebenberuflicher Erwerbstätigkeit gemäss Steuererklärung zu verstehen.

Bei Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist dies der Bruttolohn abzüglich der Gewinnungskosten sowie der Beiträge an die AHV/IV/EO/ALV, der Beiträge an die berufliche Vorsorge (2. Säule) und an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) sowie der Prämien für die NBU (Nicht-Berufs-Unfallversicherung).

Bei Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit entspricht das Erwerbseinkommen dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung nach Abzug der Beiträge an die Säulen 2 und 3a und nach Vornahme allfälliger steuerlicher Berichtigungen.

Dem Erwerbseinkommen gleichgestellt sind Erwerbsausfallsentschädigungen bei vorübergehendem Unterbruch der Erwerbstätigkeit (Militär- bzw. Zivildienst, Mutterschaftsversicherung, Taggelder aus Arbeitslosen-, Kranken- und Unfallversicherungen). Andere Einkommen, wie insbesondere Renteneinkommen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (1. Säule), Rentenleistungen aus der beruflichen Vorsorge (2. Säule) und aus der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a), Vermögensertrag oder Leibrenten, sind hingegen dem Erwerbseinkommen nicht gleichgestellt.

9.3 Abzug bei Mitarbeit im Beruf oder Betrieb des Ehegatten

Bei erheblicher Mitarbeit in der Erwerbstätigkeit des anderen Ehepartners wird im Sinne einer möglichst einfachen Handhabung des Abzuges jedem Ehegatten zu seinem allfälligen übrigen Erwerbseinkommen grundsätzlich die Hälfte des gemeinsamen Erwerbseinkommens zugerechnet. Von der hälftigen Zurechnung kann abgewichen werden, wenn glaubhaft gemacht werden kann, dass beispielsweise der Anteil des mitarbeitenden Ehegatten höher zu bewerten ist und der andere Ehegatte noch weiteres Erwerbseinkommen erzielt. Als Beispiel lässt sich hier die Ehefrau anführen, welche die laufenden Arbeiten eines kleinen gemeinsamen Landwirtschaftsbetriebes zur Hauptsache besorgt, während der Ehemann hauptberuflich als Angestellter tätig ist. Der Prozentabzug wird auf dem niedrigeren der beiden totalen Erwerbseinkommen berechnet.

Bei den gemeinsam selbständigerwerbenden Ehepaaren bildet das steuerrechtlich massgebende Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Einzelunternehmen eines Ehegatten oder Teilhaber eines Ehegatten an einem Personenunternehmen) Grundlage für die Berechnung. Davon ausgehend, dass die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten, die Sozialversicherungsabzüge und die hälftigen Beiträge an die berufliche Vorsorge (ordentliche Beiträge) bereits in der Erfolgsrechnung berücksichtigt wurden, kann nach Abzug der steuerlich abzugsfähigen Prämien für die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) sowie den ordentlichen Beiträgen an die berufliche Vorsorge und Einkäufe das ermittelte Einkommen hälftig auf die Ehepartner aufgeteilt werden. Führt das Ehepaar gemeinsam oder mit Dritten ein Personenunternehmen, so richtet sich die Aufteilung nach der buchhalterischen Gewinnzuteilung an die Gesellschafter. Auch bei diesen Gewinnzuteilungen sind die Prämien für die gebundene Selbstvorsorge in Abzug zu bringen. Unter Berücksichtigung allfälliger weiterer Erwerbseinkünfte kann vom niedrigeren Einkommen ein Abzug von 50 Prozent dieses Einkommens, jedoch mindestens 8'100 Franken und höchstens 13'200 Franken geltend gemacht werden. Beträgt das für die Berechnung des Abzuges massgebende Zweiteinkommen weniger als 8'100 Franken, so gilt auch hier, dass nur die Höhe dieses Zweiteinkommens abgezogen werden kann. Wenn sich aus der Erwerbstätigkeit ein Verlust ergibt, kann kein Abzug gewährt werden.

9.4 Berechnung des Abzuges

Basis für die Berechnung des Abzugs ist das niedrigere Erwerbseinkommen der Ehegatten. Davon können 50 Prozent in Abzug gebracht werden.

Liegt das um die Gewinnungskosten, die Beiträge an die AHV/IV/EO/ALV und an die Säulen 2 und 3a sowie die Prämien für die NBU gekürzte niedrigere Erwerbseinkommen unter dem Minimalansatz von 8'100 Franken, so kann nur die Höhe dieses gekürzten Zweiteinkommens abgezogen werden. Beträgt das gekürzte Zweiteinkommen zwischen 8'100 Franken und 16'200 Franken, so gilt der Minimalansatz von 8'100 Franken. Für ein massgebendes Zweiteinkommen über 16'200 Franken kann die Hälfte dieses Einkommens abgezogen werden. Ab einem massgebenden Netto-Zweiteinkommen von 26'400 Franken ist der maximale Ab-

zugsbetrag von 13'200 Franken erreicht. Eine zeitlich begrenzte oder teilzeitliche Erwerbstätigkeit führt zu keiner Kürzung des Abzuges.

10 Kinderabzug

10.1 Grundsatz

Für jedes minderjährige oder in der Ausbildung stehende Kind kann ein Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a DBG) geltend gemacht werden. Vorausgesetzt wird - wie bei der Steuer- substitution - das Bestehen eines Kindesverhältnisses. Damit kann grundsätzlich für die leiblichen und adoptierten Kinder sowie bei gemeinsam veranlagten Ehegatten auch für das Stiefkind ein Abzug beansprucht werden. Pflegeeltern wird für ihre Pflegekinder hingegen kein Kinderabzug gewährt. Kommen die Pflegeeltern für den Unterhalt des Kindes auf, können sie, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, den Unterstützungsabzug geltend machen.

Für jedes Kind ist insgesamt nur ein ganzer Kinderabzug möglich. Neben dem Kindesverhältnis wird auch vorausgesetzt, dass die den Abzug beanspruchende Person für den Unterhalt des Kindes sorgt. Dies kann sowohl die tatsächliche Sorge für das leibliche Wohl des Kindes wie auch die finanzielle Unterstützung sein.

Bei gemeinsam veranlagten Eltern wird der Kinderabzug vom Gesamteinkommen in Abzug gebracht. Die Zuteilung des Kinderabzuges bei den verschiedenen Familienkonstellationen ist unter Ziffer 14 geregelt.

Es gilt das Stichtagsprinzip gemäss Artikel 213 Absatz 2 DBG, d.h. der Kinderabzug kann von den Ehegatten nur beansprucht werden, wenn am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht die Voraussetzung für die Gewährung des Kinderabzuges erfüllt sind.

Personen mit Kindern, die im Sinne von Artikel 4 und 5 DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig sind, wird der Kinderabzug anteilmässig gewährt (Art. 213 Abs. 3 DBG). Dies trifft auch auf unbeschränkt steuerpflichtige Personen mit nicht steuerbarem Auslandseinkommen im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 DBG zu.

Die Höhe bemisst sich nach dem Verhältnis des in der Schweiz steuerbaren Reineinkommens¹ zum gesamten Reineinkommen.

¹ Zu den verschiedenen Begriffen des Einkommens ist auf die Systematik im DBG zu verweisen:

2. Teil, 2. Titel: Einkommenssteuer:
Steuerbare Einkünfte
gem. 1. Kapitel, Abschnitte 1 - 7 (Art. 16 - 23)

= „**Brutto-Einkommen**“

./. „Gewinnungskosten“ gem. 3. Kapitel, Abschnitte 1 - 4 (Art. 25 - 32)

= „**Netto-Einkommen**“

./. Allgemeine Abzüge gem. Abschnitt 5 (Art. 33 - 33a)

= **Reineinkommen**

./. Sozialabzüge gem. 4. Kapitel (Art. 35)

= **Steuerbares Einkommen**

10.2 Kinderabzug für minderjährige Kinder

Eltern können für ihre minderjährigen Kinder den Kinderabzug geltend machen, wenn sie für deren Unterhalt sorgen. Dieses gesetzlich verlangte Erfordernis ist grundsätzlich erfüllt, wenn die Eltern bzw. der Elternteil die elterliche Sorge innehat. Die Voraussetzung "für den Unterhalt des Kindes sorgen" ist aber nicht zwingend an die elterliche Sorge geknüpft. Bei getrennt lebenden Eltern werden jedoch in der Regel die Unterhaltszahlungen für das Kind an den das Sorgerecht ausübenden Elternteil geleistet. Dieser kann den Kinderabzug geltend machen, während der leistende Elternteil die Unterhaltszahlungen voll absetzen kann.

Bei getrennt lebenden Eltern mit gemeinsamer elterlicher Sorge kann jeder Elternteil den halben Abzug beanspruchen, sofern keine Abzüge für Unterhaltsbeiträge an die Kinder nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG geltend gemacht werden. Die letztgenannte Voraussetzung ist notwendig, damit beim Steuerpflichtigen nicht eine doppelte Entlastung für dieselbe Person (Kinderabzug und Abzug für Unterhaltsleistungen) stattfindet. Nicht massgebend für die hälftige Aufteilung des Kinderabzuges ist der Umfang der alternierenden Obhut.

Wird das minderjährige Kind im Verlauf der Steuerperiode volljährig und befindet es sich nicht in Ausbildung, kann der Abzug für das entsprechende Steuerjahr aufgrund des Stichtagsprinzips nicht mehr geltend gemacht werden.

10.3 Kinderabzug für volljährige Kinder in beruflicher oder schulischer Ausbildung

Gemäss Artikel 277 Absatz 2 ZGB sind die Eltern auch nach der Mündigkeit des Kindes verpflichtet, bis zum ordentlichen Abschluss einer angemessenen Ausbildung für dessen Unterhalt aufzukommen, soweit dies nach den gesamten Umständen zugemutet werden kann. Der Kinderabzug kann daher auch für volljährige Kinder in Ausbildung beansprucht werden. Während der französische Gesetzestext bis anhin neben der beruflichen auch explizit die schulische Ausbildung vorsah, erwähnte der deutsche Gesetzestext nur die berufliche Ausbildung. Dieser gesetzgeberische Fehler wird mit der Ergänzung des deutschen Gesetzestextes durch den Begriff "schulische" beseitigt. Das Erfordernis, dass die steuerpflichtige Person für den Unterhalt des Kindes sorgt, ist erfüllt, wenn sie Beiträge mindestens in der Höhe des Sozialabzuges an das Kind ausrichtet. In Weiterführung der Praxis wird der Kinderabzug für ein volljähriges Kind in Ausbildung aber nur dann zugelassen, wenn dieses im massgebenden Zeitpunkt tatsächlich auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen war. Erzielt das Kind ein Einkommen, das ihm den selbständigen Lebensunterhalt ermöglicht, so kann der Kinderabzug nicht mehr beansprucht werden. Der Kinderabzug wird beispielsweise nicht gewährt, wenn das Kind über ein umfangreiches Vermögen verfügt, dessen Vermögenserträge einen selbständigen Unterhalt des Kindes erlauben.

Unter Ausbildung ist ein Lehrgang für die berufliche Erstausbildung wie beispielsweise eine Lehre oder ein Studium zu verstehen. Diese endet, wenn das Kind das dazugehörige Abschlussdiplom erworben hat und in der Lage ist, eine angemessene berufliche Tätigkeit auszuüben.

Die Gewährung des Kinderabzuges bei einer Zweitausbildung ist möglich, wenn sachliche Gründe für die Aufnahme einer Zweitausbildung sprechen, um eine angemessene berufliche Tätigkeit ausüben zu können.

Bei einem Unterbruch der beruflichen Ausbildung kann der Kinderabzug weiterhin geltend gemacht werden, wenn der Unterbruch nur vorübergehend ist, z.B. um die Militär, Zivil- oder Zivildienstpflicht zu erfüllen oder um für die Ausbildung notwendigen Prüfungen vorzubereiten.

Auslandsaufenthalte, die nicht zur eigentlichen Berufsausbildung gehören und nur darauf ausgerichtet sind, die späteren Karrierechancen zu verbessern, gelten nicht als Erstausbildung. Auch hier gilt das Stichtagsprinzip. Fällt ein solcher Unterbruch auf einen Stichtag, kann der Kinderabzug nicht beansprucht werden. Hat das Kind die Ausbildung vor dem Stichtag abgeschlossen, wird der Kinderabzug ebenfalls für das entsprechende Steuerjahr nicht mehr gewährt.

Bei einer Weiterbildung des volljährigen Kindes wird der Kinderabzug nicht gewährt.

11 Unterstützungsabzug

Eine steuerpflichtige Person kann die Unterstützungsleistungen an eine erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person in Abzug bringen, wenn die Leistungen mindestens in der Höhe des Unterstützungsabzuges erfolgen (Art. 213 Abs. 1 Bst. b DBG). Die Unterstützung muss nicht zwingend auf einer Rechtspflicht wie beispielsweise die Verwandtenunterstützung nach Artikel 328 ZGB beruhen, sie kann auch aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung oder freiwillig erfolgen. Wird in einem Steuerjahr weniger als der festgelegte Abzug geleistet, entfällt dieser Sozialabzug.

Voraussetzung für die Gewährung des Abzugs ist, dass die unterstützte Person aus objektiven Gründen ihren Lebensunterhalt vorübergehend oder dauernd nicht selber bestreiten kann. Dies ist erfüllt, wenn es einer Person unabhängig von ihrem Willen nicht möglich oder nur beschränkt möglich ist, selber einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Der Abzug kann auch bei Personen gewährt werden, die an sich zwar erwerbsfähig sind, aufgrund ihrer Arbeitslosigkeit oder als alleinerziehende Eltern mit vorschulpflichtigen Kindern aber kein ausreichendes Erwerbseinkommen erzielen und daher unterstützungsbedürftig sind. Keine Unterstützungsbedürftigkeit liegt hingegen vor, wenn die unterstützte Person freiwillig bzw. ohne zwingenden Grund darauf verzichtet, ein genügendes Einkommen zu erzielen. Die Unterhaltsleistungen müssen zudem unentgeltlich sein bzw. ohne Gegenleistung erfolgen. Stehen den Unterhaltsleistungen wirtschaftlich messbare Leistungen des Leistungsempfängers gegenüber, wie etwa die Besorgung des Haushaltes, liegen keine Unterhaltsbeiträge im Sinne von Artikel 213 Absatz 1 Buchstabe b vor.

Die Unterstützungsbedürftigkeit ist ebenfalls stets nach objektiven Gesichtspunkten festzulegen. Diese können jedoch nicht gesamtschweizerisch vereinheitlicht werden, da die Lebenshaltungskosten je nach Gegend unterschiedlich hoch sind.

Der Abzug ist nicht zulässig, wenn der gemeinsam veranlagte Ehegatte unterstützt wird. Der gegenseitigen ehelichen Unterstützung wird bereits durch den Verheiratetenentarif (Art. 214 Abs. 2 DBG) sowie durch den Verheiratetenabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. c DBG) Rechnung getragen.

Der Unterstützungsabzug kann ebenfalls nicht für Kinder beansprucht werden, für die bereits ein Kinderabzug (Art. 214 Abs. 1 Bst. a DBG) gewährt wird. Dieses Kumulationsverbot von Kinderabzug und Unterstützungsabzug gilt aber nur für ein und dieselbe leistende Person. Bei getrennt lebenden Eltern besteht je nach Konstellation die Möglichkeit, dass für das gleiche Kind der Kinderabzug und der Unterstützungsabzug gewährt werden.

Bei getrennt lebenden Elternteilen, die ihre Kinder unterstützen, gilt es zwischen minderjährigen und volljährigen Kindern zu unterscheiden. Bei minderjährigen Kindern kann der leistende Elternteil die Unterhaltsbeiträge für das Kind (Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG) in Abzug bringen. Den Unterstützungsabzug kann er nicht zusätzlich auch noch beanspruchen. Dem anderen Elternteil, der die Unterhaltsleistungen für das Kind zu versteuern hat, wird der Kinder-

abzug gewährt. Bei Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder in Ausbildung kann der leistende Elternteil die Unterhaltszahlungen nicht mehr in Abzug bringen, er erhält dafür grundsätzlich den Kinderabzug. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen, den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen.

Wie bei allen Sozialabzügen sind für die Gewährung des Unterstützungsabzugs die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht massgebend (Stichtagsprinzip; Art. 213 Abs. 2 DBG). Bei teilweiser Steuerpflicht erfolgt eine anteilmässige Gewährung des Unterstützungsabzugs (Art. 213 Abs. 3 DBG). Die Höhe bemisst sich nach dem Verhältnis des in der Schweiz steuerbaren Reineinkommens² zum gesamten Reineinkommen.

12 Verheiratetenabzug

Seit dem 1. Januar 2008 wird den Ehepaaren ein Verheiratetenabzug gewährt. Der Verheiratetenabzug ist als fixer Sozialabzug pro Ehepaar konzipiert und berücksichtigt schematisch den Zivilstand der Ehegatten, mit der Folge, dass die Steuerbelastung von Ehepaaren allgemein etwas gesenkt wird. In Verbindung mit dem erhöhten Zweiverdienerabzug wird die verfassungswidrige Mehrbelastung der Zweiverdienerhepaare gegenüber den wirtschaftlich gleichgestellten Zweiverdienerkonkubinatspaaren gemildert.

Es gilt das Stichtagsprinzip gemäss Artikel 213 Absatz 2 DBG, d.h. der Verheiratetenabzug kann von den Ehegatten nur beansprucht werden, wenn sie am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben.

Ehegatten, die im Sinne von Artikel 4 und 5 DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig sind, wird der Verheiratetenabzug anteilmässig gewährt (Art. 213 Abs. 3 DBG). Dies trifft auch auf unbeschränkt steuerpflichtige Personen mit nicht steuerbarem Auslandseinkommen im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 DBG zu. Die Höhe bemisst sich nach dem Verhältnis des in der Schweiz steuerbaren Reineinkommens³ zum gesamten Reineinkommen.

13 Tarife

13.1 Grundsatz

Dem Recht der direkten Bundessteuer liegen drei Tarife für die Besteuerung der natürlichen Personen zugrunde. Artikel 214 DBG sieht einen Grundtarif, einen Tarif für verheiratete Personen sowie einen Tarif für Personen vor, die mit Kindern zusammenleben. Die Tarife tragen der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dieser drei Kategorien von Steuerpflichtigen Rechnung.

Der Grundtarif und der Verheiratetentarif gelten weiterhin für die ordentliche Veranlagung und die Veranlagung von Kapitaleinkünften aus Vorsorge gemäss Artikel 38 DBG. Nach bisherigem Recht spielten bei der privilegierten Besteuerung der Kapitaleinkünften aus Vorsorge die Kinderlasten keine Rolle. An diesem Prinzip wird festgehalten; der Elterntarif kommt somit nicht zur Anwendung.

² Zum Begriff "Reineinkommen" vgl. Fn 1.

³ Zum Begriff "Reineinkommen" vgl. Fn 1.

In Artikel 38 DBG wird auf die Tarife gemäss Artikel 214 Absätze 1 und 2 DBG verwiesen. Dies erlaubt es, die Kapitalleistungen aus Vorsorge ebenfalls gemäss den tieferen Postnummerando-Tarifen zu besteuern. Bisher wurde auf Artikel 36 DBG und damit auf die Pränummerando-Tarife verwiesen. Die Kapitalleistungen werden demnach einer besonderen Jahressteuer zu einem Fünftel der ordentlichen Tarife von Art. 214 Absatz 1 und 2 DBG besteuert. Handelt es sich um Personen, die in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe leben (mit oder ohne Kinder), kommt der Verheiratetentarif gemäss Absatz 2 zur Anwendung. In allen anderen Fällen wird gemäss Gesetzestext der Grundtarif gemäss Absatz 1 herangezogen. Dies hätte allerdings zur Folge, dass die Kapitalleistungen aus Vorsorge bei Alleinerziehenden nach dem Grundtarif und nicht mehr nach dem Verheiratetentarif zu besteuern wären. Dies ist ein Ergebnis, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann, weshalb davon auszugehen ist, dass es sich um ein gesetzgeberisches Versehen handelt. Als Korrektur dieses Versehens sind Kapitalleistungen aus Vorsorge bei Alleinerziehenden mit einer Jahressteuer nach Artikel 214 Absatz 2 DBG (Verheiratetentarif) zu erfassen.

13.2 Grundtarif

Der Grundtarif (Art. 214 Abs. 1 DBG) als Auffangtarif gilt für alle steuerpflichtigen Personen, die nicht die Voraussetzungen der Spezialtarife von Absatz 2 und 2^{bis} erfüllen. Darunter fallen namentlich die folgenden Kategorien von Steuerpflichtigen:

- Ledige oder verwitwete Alleinstehende
- Gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende oder geschiedene Personen, die nicht mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt leben
- Konkubinatspaare ohne Kinder
- Konkubinatspartner, die zwar mit ihrem Kind zusammenleben, jedoch nicht über die elterliche Sorge verfügen und den Unterhalt des Kindes nicht zur Hauptsache bestreiten.

13.3 Verheiratetentarif

Der Verheiratetentarif gemäss Artikel 214 Absatz 2 DBG kommt für sich allein nur noch für die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen zur Anwendung, die nicht mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben, deren Unterhalt sie zur Hauptsache bestreiten.

Leben die Ehegatten getrennt, kommt je nach Konstellation der Grundtarif oder - wenn ein Ehegatte mit einem Kind zusammenlebt - der Elterntarif zur Anwendung.

13.4 Elterntarif

13.4.1 Allgemeines

Steuerpflichtige mit Kindern werden zum Elterntarif besteuert (Art. 214 Abs. 2^{bis} DBG). Der Elterntarif ist der mildeste der drei Tarife. Er besteht aus dem Verheiratetentarif (Basis) und einem Abzug vom Steuerbetrag in der Höhe von maximal 250 Franken pro Kind oder unterstützungsbedürftige Person. Dieser Abzug im Elterntarif ist eine direkte Tarifmassnahme und kein Sozialabzug.

Für die Berechnung des Steuerbetrags nach dem Elterntarif werden die Kinderkosten in einem ersten Schritt durch die heute geltenden Kinderabzüge sowie durch den Kinderdrittbetreuungskostenabzug von der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. In einem zweiten

Schritt wird der Tarif für Verheiratete ohne Kinder (Verheiratetentarif) angewendet. Der aufgrund des Verheiratetentarifs berechnete Steuerbetrag wird in einem dritten Schritt zusätzlich um maximal 250 Franken pro Kind reduziert. Die Kombination Grundtarif und Abzug vom Steuerbetrag ist nicht möglich.

Für die Gewährung des Elterntarifs wird vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person mit dem Kind oder der unterstützungsbedürftigen Person im gleichen Haushalt zusammenlebt und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreitet. Beide Voraussetzungen sind zwingend. Der Elterntarif kann nicht auf verschiedene steuerpflichtige Personen aufgeteilt werden. Leben die Eltern in rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe, wird der Elterntarif stets nur einer Person zugewiesen. Die Übertragung der gemeinsamen elterlichen Sorge darf somit nicht dazu führen, dass der Elterntarif für die in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene oder ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt leben, mehrfach angewendet wird.

Beim Zusammenleben wird auf den Wohnsitz abgestellt. Gemäss Artikel 25 Absatz 1 ZGB gilt der Wohnsitz der Eltern als Wohnsitz des Kindes unter elterlicher Sorge oder, wenn die Eltern keinen gemeinsamen Wohnsitz haben, der Wohnsitz des Elternteils, unter dessen Obhut das Kind steht. Sobald das Kind volljährig ist, kann es einen eigenen Wohnsitz begründen. Bei volljährigen Kindern in Ausbildung erhalten die Eltern den Elterntarif daher nur, wenn das Kind im gleichen Haushalt wohnt. Befindet sich die Ausbildungsstätte des Kindes an einem anderen Ort als am Wohnsitz der Eltern, kann der Elterntarif nur gewährt werden, wenn das Kind Wochenaufenthalter am Ausbildungsort ist, seinen Wohnsitz jedoch bei den Eltern beibehalten hat. Bei einer Berufslehre oder einem Studium dürfte dies in der Regel der Fall sein, da gemäss Art. 26 ZGB der Aufenthalt an einem Orte zum Zweck des Besuches einer Lehranstalt keinen Wohnsitz begründet. Hat das volljährige Kind seinen Wohnsitz jedoch verlegt, werden die Eltern - auch wenn sie das Kind unterstützen - zum Verheiratetentarif, -und wenn sie nicht verheiratet sind, zum Grundtarif besteuert.

Werden die Voraussetzungen des Elterntarifs nicht mehr erfüllt, beispielsweise beim Tod eines Kindes, bei Abschluss der Ausbildung oder etwa bei Wegfall der Unterstützungsbedürftigkeit, so werden die Eltern bzw. die erwachsenen Personen wieder zum Verheiratetentarif oder, wenn sie nicht verheiratet sind, zum Grundtarif besteuert.

13.4.2 Gewährung des Elterntarifs bei minderjährigen Kindern

Neben dem Zusammenleben wird für die Gewährung des Elterntarifs vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person bzw. das Ehepaar den Unterhalt des Kindes oder der unterstützungsbedürftigen Person zur Hauptsache bestreitet. Bei minderjährigen Kindern von getrennt lebenden oder unverheiratet zusammenlebenden Eltern bedeutet zur Hauptsache, dass grundsätzlich derjenige Elternteil, der mehr als die Hälfte der Unterhaltskosten des Kindes übernimmt, den Elterntarif beanspruchen kann. Werden bei getrennt lebenden Eltern oder unverheirateten Eltern, die zusammenleben (Konkubinats), Unterhaltszahlungen für das minderjährige Kind geltend gemacht, ist davon auszugehen, dass dieser Elternteil mit den empfangenen und zu versteuernden Leistungen zusammen mit den eigenen Leistungen den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet und den Elterntarif erhält. Dies ist in der Regel der Elternteil, der die elterliche Sorge innehält. Der unterhaltsleistende Elternteil kann im Gegenzug die Unterhaltsleistungen von seinem Einkommen abziehen.

Bei der Zuweisung des Elterntarifs ist bei den einzelnen Familienkonstellationen Folgendes festzuhalten:

Ehepaare mit minderjährigen Kindern

Ehepaare in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe werden gemeinsam veranlagt und zum Elterntarif besteuert.

Getrennt lebende Eltern mit minderjährigem Kind

Bei getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern mit zwei Haushalten ist bei der Zuteilung des Elterntarifs zu unterscheiden, ob die elterliche Sorge gemeinsam ausgeübt wird oder nicht. Hält nur ein Elternteil die elterliche Sorge inne, ist davon auszugehen, dass dieser den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet und den Elterntarif erhält.

Bei gemeinsamer elterlicher Sorge wird der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält, zum Elterntarif besteuert. Werden keine Unterhaltszahlungen für das Kind geltend gemacht, ist zu unterscheiden, ob sich das Kind in alternierender Obhut befindet oder nicht. Besteht keine alternierende Obhut, wird der Elternteil, der mit dem Kind lebt zum Elterntarif besteuert. Bei alternierender Obhut wird davon ausgegangen, dass der Elternteil mit dem höheren Reineinkommen zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes sorgt und daher den Elterntarif erhält.

Unverheiratet zusammenlebende Eltern mit minderjährigem Kind (Konkubinat)

Bei unverheirateten Eltern, die zusammenleben, ist bei der Zuweisung des Elterntarifs zu unterscheiden, ob eine gemeinsame elterliche Sorge besteht und ob Unterhaltsleistungen für das Kind geltend gemacht werden.

Wird die elterliche Sorge nicht gemeinsam ausgeübt, erhält derjenige Elternteil, der die elterliche Sorge innehält und somit in der Regel auch Empfänger der Unterhaltszahlungen für das Kind ist, den Elterntarif. Werden keine Unterhaltszahlungen für das Kind geltend gemacht, wird ebenfalls dem Elternteil mit der elterlichen Sorge der Elterntarif gewährt.

Bei gemeinsamer Ausübung der elterlichen Sorge wird der Empfänger der Unterhaltsleistungen für das Kind zum Elterntarif besteuert. Werden keine Unterhaltsleistungen geltend gemacht, ist davon auszugehen, dass der Elternteil mit dem höheren Einkommen hauptsächlich für den Unterhalt des Kindes aufkommt und daher den Elterntarif erhält.

13.4.3 Gewährung des Elterntarifs bei volljährigen Kindern in Ausbildung

Der Elterntarif wird ebenfalls Steuerpflichtigen gewährt, die mit volljährigen Kindern in Ausbildung zusammenleben. Auch hier muss die Voraussetzung erfüllt sein, dass die Person, welche den Elterntarif beansprucht, hauptsächlich für den Unterhalt des Kindes aufkommt. Der Elterntarif wird in Analogie zum Kinderabzug daher nur gewährt, wenn das volljährige Kind in Ausbildung im massgebenden Zeitpunkt tatsächlich auf den Unterhaltsbeitrag der Eltern angewiesen ist. Erzielt das Kind ein Einkommen, das ihm einen selbständigen Lebensunterhalt ermöglicht, so kann der Elterntarif nicht mehr beansprucht werden. Verfügt das Kind beispielsweise über ein umfangreiches Vermögen, wird der Elterntarif nicht gewährt, wenn dadurch Vermögenserträge erzielt werden, die einen selbständigen Lebensunterhalt des Kindes erlauben. Unter Ausbildung ist wie beim Kinderabzug ein Lehrgang für die berufliche Erstausbildung zu verstehen. Es ist daher auf die Ausführungen über den Kinderabzug unter Ziffer 10.3 zu verweisen.

Ehepaare mit volljährigem Kind in Ausbildung

Ehepaare in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe werden gemeinsam veranlagt und zum Elterntarif besteuert.

Getrennt lebende Eltern mit volljährigem Kind in Ausbildung

Der Elterntarif wird demjenigen Elternteil gewährt, der mit dem Kind zusammenlebt. Es ist davon auszugehen, dass dieser Elternteil vorwiegend tatsächlich oder finanziell für den Unterhalt des Kindes sorgt, auch wenn der andere Elternteil Unterhaltszahlungen an das Kind gemäss Artikel 24 Buchstabe e DBG leistet. Dieser Elternteil wird zum Grundtarif besteuert, er kann aber im Gegenzug den Kinderabzug gemäss Artikel 213 Absatz 1 Buchstabe a DBG geltend machen.

Unverheiratet zusammenlebende Eltern mit volljährigem Kind in Ausbildung (Konkubinats)

Bei unverheirateten Eltern ist bei der Zuweisung des Elterntarifs auf die Unterhaltszahlungen an das Kind gemäss Artikel 24 Buchstabe e DBG abzustellen. Leistet nur ein Elternteil Unterhaltszahlungen, kann dieser den Elterntarif geltend machen. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, ist davon auszugehen, dass der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen, hauptsächlich für den Unterhalt des Kindes sorgt. Diesem wird der Elterntarif wie auch der Kinderabzug gewährt. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug gemäss Artikel 213 Absatz 1 Buchstabe b DBG geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen.

Erhält das Kind keine Unterhaltszahlungen gemäss Artikel 24 Buchstabe e DBG, wird der Elterntarif demjenigen Elternteil mit dem höheren Reineinkommen gewährt, da davon ausgegangen wird, dass er höhere finanzielle Beiträge an das Kind erbringt.

13.4.4 Gewährung des Elterntarifs bei unterstützungsbedürftigen Personen

Der Elterntarif wird ebenfalls gewährt, wenn eine steuerpflichtige Person mit einer unterstützungsbedürftigen Person zusammenlebt. Vorausgesetzt wird auch hier, dass die Person den Unterhalt der unterstützungsbedürftigen Person zur Hauptsache bestreitet. In Weiterführung der Praxis zum bisherigen Artikel 214 Absatz 2 DBG ist dieses Erfordernis erfüllt, wenn die Voraussetzungen des Unterstützungsabzugs (Art. 213 Abs. 1 Bst. b DBG) gegeben sind (vgl. dazu Ziff. 11).

13.4.5 Stichtagsprinzip

Artikel 214 DBG gibt keine Auskunft darüber, welcher Zeitpunkt für die Bestimmung des anzuwendenden Tarifs massgebend ist. Aufgrund des engen Zusammenhangs zwischen Steuertarifen und Sozialabzügen ist das für die Sozialabzüge geltende Stichtagsprinzip gemäss Artikel 213 Absatz 2 DBG anzuwenden. Die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Elterntarifs müssen daher am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht erfüllt sein.

13.4.6 Unterjährige Steuerpflicht

Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils des Steuerjahres, wird der Abzug vom Steuerbetrag anteilmässig gewährt: Es kommt als Basis der Verheirätetenrate zur Anwendung; der Steuerbetrag ermässigt sich jedoch nur um den anteilmässigen Abzug von 250 Franken für jedes Kind und jede unterstützungsbedürftige Person. Die Höhe des Abzugs bemisst sich nach dem Verhältnis des steuerbaren Einkommens zum satzbestimmenden Einkommen.

Beispiel: Zuzug aus dem Ausland

Annahmen:

Familienstand	rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe
Anzahl Kinder im gemeinsamen Haushalt	2
Eintritt in die Steuerpflicht	1. Juni
Steuerbares Einkommen in CHF	146'000
Satzbestimmendes Einkommen in CHF	250'000
Steuersatz in % (SP 2011)	7,663

Steuerberechnung:

	CHF	Steuersatz in %	CHF
Steuer vor Abzug	146'000	7,663	11'188.00
./. Anteiliger Abzug vom Steuerbetrag	$\frac{(2 \times 250) \times 146'000}{250'000}$		- 292.00
Geschuldete Steuer			10'896.00

13.4.7 Teilweise Steuerpflicht

Bei beschränkter Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit nach den Artikeln 4 und 5 DBG wird der Abzug vom Steuerbetrag anteilmässig gewährt.

Auch bei unbeschränkter Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit wird der Abzug vom Steuerbetrag nur anteilmässig gewährt, soweit Auslandeinkünfte gemäss Artikel 6 Absatz 1 DBG oder aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuerpflicht auszunehmen sind.

Der Steuerbetrag ermässigt sich bei teilweiser Steuerpflicht somit nur um den anteilmässigen Abzug von 250 Franken für jedes Kind und jede unterstützungsbedürftige Person. Die Höhe des Abzugs bemisst sich nach dem Verhältnis des in der Schweiz steuerbaren Einkommens zum höheren satzbestimmenden Einkommen.

Beispiel: Beschränkte Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Ferienhaus in der Schweiz; Art. 4 Abs. 1 Bst. c und 21 DBG)

Annahmen:

Familienstand	rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe
Anzahl Kinder im gemeinsamen Haushalt	2
Steuerbares Einkommen in CHF	20'000
Satzbestimmendes Einkommen in CHF	250'000
Steuersatz in % (SP 2011)	7,663

Steuerberechnung:

	CHF	Steuersatz in %	CHF
Steuer vor Abzug	20'000	7,663	1'532.60
/./ Anteiliger Abzug vom Steuerbetrag	$\frac{(2 \times 250) \times 20'000}{250'000}$		- 40.00
Geschuldete Steuer			1'492.60

Auch im Fall einer Kombination von teilweiser und unterjähriger Steuerpflicht ist der Abzug vom Steuerbetrag im Verhältnis des steuerbaren zum höheren satzbestimmenden Einkommen zu bemessen.

13.4.8 Besteuerung nach dem Aufwand

Nach Artikel 14 Absatz 3 DBG wird die Steuer für Personen, die nach dem Aufwand besteuert werden, nach dem ordentlichen Steuertarif berechnet. Bei der Besteuerung nach dem Aufwand werden persönliche Verhältnisse, die bei einer ordentlichen Veranlagung zu Abzügen berechtigen, nicht berücksichtigt. Dementsprechend hat der Gesetzgeber in Artikel 14 Absatz 3 DBG festgehalten, dass nur der Grundtarif (Art. 36 Abs. 1 DBG) oder der Verheiratedentarif (Art. 36 Abs. 2 DBG) zur Anwendung kommen. Bei der Besteuerung nach dem Aufwand gelangt somit der Elterntarif nicht zur Anwendung.

13.4.9 Quellensteuer für natürliche Personen

Bei der Festsetzung der Quellensteuertarife für natürliche Personen sind die Abzüge für Familienlasten zu berücksichtigen (Art. 86 Abs. 1 DBG). Der Elterntarif ist daher auch bei der Quellensteuer zu berücksichtigen. Die bestehenden Tarife auf Ebene Bund werden beibehalten (A, B0 – B6, C resp. C0 – C6) und durch den Elterntarif ergänzt. Der Elterntarif wird wie der Kinderabzug derjenigen arbeitnehmenden Person gewährt, welche eine volle Kinderzulage ausbezahlt erhält. Eine andere Zuweisung ist durch die Steuerpflichtigen über eine Tarifkorrektur oder eine nachträgliche ordentliche Veranlagung zu beantragen.

13.4.10 Pauschale Steueranrechnung

Der Elterntarif hat Auswirkungen auf die Berechnung des Maximalbetrages bei der pauschalen Steueranrechnung. Der Steuersatz Bund gemäss Artikel 9 Absatz 1 der Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung (VO) ist nach dem Abzug von 250 Franken für jedes Kind und jede unterstützungsbedürftige Person zu berechnen (= tatsächlich erhobene Steuer nach dem Abzug im Verhältnis zum steuerbaren Einkommen Bund).

Beispiel:

Familienstand	rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe
Anzahl Kinder im gemeinsamen Haushalt	2
Steuerbares Einkommen in CHF	100'000
Satzbestimmendes Einkommen in CHF	100'000
Steuersatz in % (SP 2011)	1,992

Steuerberechnung:

	CHF	Steuersatz in %	CHF
Steuer vor Abzug	100'000	1,992	1'992.00
./. Anteiliger Abzug vom Steuerbetrag	2 x 250		- 500.00
Geschuldete Steuer			1'492.00

Anwendbarer Steuersatz Bund nach Artikel 9 Absatz 1 VO:

$$\frac{1'492 \times 100}{100'000} = 1,492 \%$$

Wenn infolge des Elterntarifs keine direkte Bundessteuer mehr anfällt, wird die pauschale Steueranrechnung auf zwei Drittel der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern begrenzt. Für die Berechnung des Maximalbetrages sind nur die Einkommenssteuern Kanton / Gemeinde zu berücksichtigen, der Bundesanteil an der pauschalen Steueranrechnung entfällt (Art. 12 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 2 VO).

Kantone, die nach Artikel 9 Absatz 2 VO für die Berechnung des Maximalbetrages einen eigenen Tarif anwenden, haben diesen dem Elterntarif gemäss DBG anzupassen.

13.4.11 Kapitaleleistungen nach Artikel 38 DBG und fiktive Einkäufe nach Artikel 37b DBG

Kapitaleleistungen aus Vorsorge, Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile nach Artikel 38 sowie fiktive Einkäufe nach Artikel 37b DBG werden gesondert besteuert. Sie unterliegen einer vollen Jahressteuer. Die Steuer wird zu einem Fünftel der Tarife nach Artikel 214 Absätze 1 und 2 DBG berechnet. Wie vorerwähnt hat der Bundesrat in seiner Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern festgehalten, dass wie bisher bei der privilegierten Besteuerung die Kinderlasten keine Rolle spielen (Botschaft, BBl 2009 4764). Der Elterntarif nach Artikel 214 Absatz 2^{bis} DBG kommt daher nicht zur Anwendung (Art. 38 Abs. 2 DBG).

13.4.12 Übriger Liquidationsgewinn nach Artikel 37b DBG

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern (Art. 37b DBG). Für die Bestimmung des auf dem übrigen Liquidationsgewinn (Art. 9 der Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; LGBV; AS 2010, 717) anwendbaren Satzes ist ein Fünftel des übrigen Liquidationsgewinnes massgebend. Der Steuersatz beträgt jedoch mindestens 2 Prozent (Art. 37b Abs. 1 DBG und Art. 10 LGBV).

Der Elterntarif kommt bei diesen gesondert zu steuernden Einkünften wie bei den Kapitaleleistungen aus Vorsorge nicht zur Anwendung. Den Kinderlasten wird in der ordentlichen Veranlagung Rechnung getragen.

14 Besteuerung der unverheiratet zusammenlebenden, geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten und Eltern

14.1 Besteuerung der Unterhaltszahlungen an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten

14.1.1 Zivilrechtliche Aspekte

Gemäss Artikel 125 Absatz 1 ZGB besteht Anspruch auf einen angemessenen Beitrag als nachehelichen Unterhalt, soweit einem geschiedenen Ehegatten nicht zuzumuten ist, für den ihm gebührenden Unterhalt unter Einschluss einer angemessenen Altersvorsorge selbst aufzukommen. Der nacheheliche Unterhalt kann in Form einer Rente oder einer Kapitalabfindung erfolgen. Gemäss Wortlaut des Gesetzes ist grundsätzlich von einer Unterhaltsrente auszugehen. Sieht das Gericht die Voraussetzungen für einen nachehelichen Unterhaltsbeitrag als gegeben an, so setzt es nach Artikel 126 Absatz 1 ZGB eine Rente fest und bestimmt den Beginn der Beitragspflicht. Rechtfertigen es besondere Umstände, so kann anstelle einer Rente eine Abfindung festgesetzt werden (Art. 126 Abs. 2 ZGB).

Die Unterhaltspflicht von tatsächlich oder gerichtlich getrennt lebenden Ehegatten beurteilt sich nicht nach den scheidungsrechtlichen Bestimmungen über den nachehelichen Unterhalt. Anwendbar ist vielmehr Artikel 163 ff. ZGB (Unterhalt der Familie) und Artikel 176 ZGB (Regelung des Getrenntlebens). Die Ehegatten sorgen grundsätzlich gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt der Familie. Sie verständigen sich über den Beitrag, den jeder von ihnen leistet, namentlich durch Geldzahlungen, Besorgen des Haushaltes, Betreuen der Kinder oder durch Mithilfe im Beruf oder Gewerbe des andern (Art. 163 Abs. 1 und 2 ZGB). Bei gerichtlicher Trennung geht das Gericht bei der Festsetzung von Geldbeträgen des einen Ehegatten an den anderen (Art. 176 Abs. 1 Ziff. 1 ZGB) von diesen bisherigen ausdrücklichen oder stillschweigend getroffenen Vereinbarungen der Ehegatten aus und passt sie den aktuellen Gegebenheiten an (zur Festsetzung der Unterhaltsbeiträge vgl. etwa Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch, Bd. 1, 3. Auflage, Basel 2006, S. 1037 ff.).

14.1.2 Steuerrechtliche Aspekte

Leistet eine steuerpflichtige Person Unterhaltsbeiträge an seinen geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten, kann sie diese von seinem Einkommen in Abzug bringen (Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG). Der die Leistung empfangende Ehegatte hat diese zu versteuern (Art. 23 Bst. f DBG). Aus dem hier geltenden Korrespondenzprinzip ergibt sich, dass alle jene Leistungen für den Unterhalt, die beim empfangenden Ehegatten besteuert werden, beim leistenden Ehegatten in Abzug gebracht werden können.

Unterhaltsleistungen erfolgen in der Regel als wiederkehrende direkte Geldleistungen. Sie können jedoch auch in der Form von indirekten Zahlungen erbracht werden, wie etwa die Übernahme von Miet- oder Schuldzinsen, oder aus eigentlichen Naturalleistungen bestehen.

Unterhaltsleistungen in der Form von Geldleistungen an den getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten können sowohl als Renten als auch als Kapitalabfindungen erfolgen. In Weiterführung der bisherigen Praxis, die auch vom Bundesgericht gestützt wird (Entscheid vom 29. Januar 1999, BGE 125 II 183), darf die Abzugsfähigkeit der periodischen Unterhaltsleistungen jedoch nicht auf die Unterhaltsleistungen in Form einer Kapitalleistung ausgedehnt werden. Infolgedessen kann der als Kapitalleistung gezahlte Betrag zum Unterhalt des geschiedenen Ehegatten nicht vom steuerbaren Einkommen des Schuldners abgezogen werden. Der Empfänger dieser Leistung muss sie im Gegenzug aber auch nicht als Einkommen deklarieren.

Leistungen eines Ehegatten zur Erfüllung güterrechtlicher Forderungen stellen keine Unterhaltsbeiträge dar. Diese Leistungen sind gemäss Artikel 24 Buchstabe a DBG beim empfangenden Ehegatten steuerfreie Einkünfte aus "güterrechtlicher Auseinandersetzung" mit der Folge, dass sie beim Leistenden auch nicht abziehbar sind. Handelt es sich bei den Leistungen um Leibrenten, sind diese gemäss Artikel 22 Absatz 3 DBG beim Empfänger zu 40 % zu versteuern. Andererseits kann der Leistungsschuldner gestützt auf Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe b DBG ebenfalls 40 % der Rente in Abzug bringen.

Anzumerken ist, dass Leistungen in Erfüllung "anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten" (so z.B. die Leistungen an Verwandte in auf- und absteigender Linie sowie Geschwister; Art. 328 ZGB) nicht abzugsfähig sind (Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG).

14.2 Besteuerung der Unterhaltszahlungen für das Kind

14.2.1 Zivilrechtliche Aspekte

Das ZGB sieht die Möglichkeit vor, einerseits die elterliche Sorge gemeinsam auf unverheiratete Eltern zu übertragen, andererseits aber die gemeinsame Ausübung der elterlichen Sorge auch nach der Trennung oder Scheidung der Eltern beizubehalten. Die gemeinsame elterliche Sorge trägt dem Umstand Rechnung, dass heutzutage vermehrt beide Eltern in gleicher Weise zur Übernahme der elterlichen Sorge und der Obhut bereit und in der Lage sind.

Artikel 298a Absatz 1 ZGB bestimmt, dass die Vormundschaftsbehörde auf gemeinsamen Antrag der unverheirateten Eltern hin diesen die elterliche Sorge überträgt, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind: Die gemeinsame elterliche Sorge muss mit dem Kindeswohl vereinbar sein und die Eltern müssen der Vormundschaftsbehörde eine Vereinbarung zur Genehmigung unterbreiten, worin sie sich über ihre Anteile an der Betreuung des Kindes und über die Verteilung der Kosten für dessen Unterhalt verständigen.

Sind die Eltern verheiratet und leben sie in einem gemeinsamen Haushalt, dann üben sie die elterliche Sorge gemeinsam aus (Art. 297 Abs. 1 ZGB). Wird der gemeinsame Haushalt aufgehoben oder die Ehe getrennt, bleibt die gemeinsame elterliche Sorge bestehen; das Gericht kann jedoch in solchen Fällen die elterliche Sorge einem Ehegatten allein zuteilen (Art. 297 Abs. 2 ZGB). Bei einer Scheidung teilt das Gericht die elterliche Sorge grundsätzlich dem einen Elternteil zu und regelt den vom anderen Elternteil geschuldeten Unterhaltsbeitrag für das Kind. Gemäss Artikel 133 Absatz 3 ZGB kann das Gericht jedoch die elterliche Sorge beiden Eltern auf deren gemeinsamen Antrag hin belassen. Die Bedingungen dafür sind die gleichen wie die in Artikel 298a Absatz 1 ZGB genannten.

14.2.2 Steuerrechtliche Aspekte

Die Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, sind vom Empfänger vollständig zu versteuern (Art. 23 Bst. f DBG). Andererseits können diese Unterhaltszahlungen vom leistenden Elternteil vollumfänglich in Abzug gebracht werden (Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG). Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen für minderjährige Kinder gilt indessen nur für familienrechtlich geschuldete Unterhaltsbeiträge, jedoch nicht für freiwillig erbrachte Alimente (BGE vom 31.5.1999 i.S. M., NStP 53, 106). Diese Unterhaltsbeiträge werden in der Regel amtlich oder gerichtlich festgesetzt, sie können aber auch vertraglich vereinbart werden. Damit die Unterhaltsbeiträge beim Empfänger aufgerechnet und beim leistenden in Abzug gebracht werden können, müssen sie effektiv bezahlt worden sein.

Unterhaltsleistungen an den Ehegatten für das minderjährige Kind oder direkt an das volljährige Kind erfolgen in der Regel ebenfalls als wiederkehrende direkte Geldleistungen. Sie können jedoch auch in der Form von indirekten Zahlungen erbracht werden, wie etwa die Übernahme von Schulkosten oder von Krankenkassenprämien. Auch Naturalleistungen sind möglich. Werden die Unterhaltsleistungen in Form einer Kapitalleistung ausgerichtet, gilt auch hier, dass diese nicht vom steuerbaren Einkommen des Schuldners abgezogen werden können. Der Empfänger dieser Leistung muss sie aber auch nicht als Einkommen deklarieren.

Unterhaltsbeiträge für das volljährige Kind in Ausbildung sind weder vom Kind selbst, noch vom Elternteil, bei dem das Kind lebt, zu versteuern. Das Kind erhält steuerfreie "Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen" (Art. 24 Bst. e DBG). Der leistende Elternteil kann die Unterhaltsbeiträge auch nicht mehr von seinem Einkommen absetzen. Diese Leistungen werden zu ganz gewöhnlichen nicht abziehbaren "Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie" (Art. 34 Bst. a DBG).

14.3 Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem minderjährigem Kind, ohne gemeinsame elterliche Sorge, mit Unterhaltszahlungen

14.3.1 Unterhaltszahlungen

- Die Unterhaltsbeiträge für das Kind sind vom Empfänger zu versteuern. Der leistende Elternteil kann diese Alimentenleistungen in Abzug bringen.

14.3.2 Abzüge

- Der Elternteil, der mit dem Kind zusammen lebt und dessen Unterhalt zur Hauptsache bestreitet, d.h. in der Regel derjenige, welcher die Unterhaltszahlungen erhält, kann den Kinderabzug sowie den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind geltend machen.
- Den Kinderdrittbetreuungskostenabzug kann derjenige Elternteil geltend machen, der mit dem Kind zusammenlebt. Befindet sich das Kind in alternierender Obhut, kann jeder Elternteil maximal 5'000 Franken der nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Betragen die geltend gemachten Kosten beider Elternteile aber zusammen mehr als den Maximalbetrag von 10'000 Franken, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.

14.3.3 Tarife

- Der Elternteil mit der elterliche Sorge, der mit dem Kind zusammenlebt und dessen Unterhalt zur Hauptsache bestreitet, erhält den Elterntarif. Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen leistet, wird zum Grundtarif besteuert.

14.4 Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, mit oder ohne alternierende Obhut, keine Unterhaltszahlungen

Wird kein Abzug für die Unterhaltsbeiträge für das Kind nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG von einem Elternteil geltend gemacht, erfolgt die Besteuerung der Eltern folgendermassen:

14.4.1 Abzüge

- Jeder Elternteil kann je den halben Kinderabzug sowie den halben Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind geltend machen.
- Den Kinderdrittbetreuungskostenabzug kann derjenige Elternteil geltend machen, der mit dem Kind zusammenlebt. Befindet sich das Kind in alternierender Obhut, kann jeder Elternteil maximal 5'000 Franken der nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Betragen die geltend gemachten Kosten beider Elternteile aber zusammen mehr als den Maximalbetrag von 10'000 Franken, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.

14.4.2 Tarife

- Befindet sich das Kind nicht in alternierender Obhut, erhält der Elternteil, der mit dem Kind zusammenlebt und zur Hauptsache für dessen Unterhalt aufkommt, den Elterntarif. Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.
- Bei alternierender Obhut erhält derjenige Elternteil, der zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt, den Elterntarif. Dabei ist davon auszugehen, dass dies derjenige mit dem höheren Einkommen ist. Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

14.5 Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, mit oder ohne alternierende Obhut, mit Unterhaltszahlungen

Wird ein Abzug für die Unterhaltsbeiträge für das Kind nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG von einem Elternteil geltend gemacht, erfolgt die Besteuerung der Eltern folgendermassen:

14.5.1 Unterhaltszahlungen

- Die Unterhaltsbeiträge für das Kind sind vom Empfänger zu versteuern. Der leistende Elternteil kann diese Alimentenleistungen in Abzug bringen.

14.5.2 Abzüge

- Der Elternteil, der die Unterhaltsleistungen erhält, kann den Kinderabzug sowie den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind geltend machen.
- Den Kinderdrittbetreuungskostenabzug kann ebenfalls derjenige Elternteil geltend machen, der mit dem Kind zusammenlebt und die Unterhaltszahlungen erhält. Befindet sich das Kind in alternierender Obhut, kann jeder Elternteil max. 5'000 Franken der nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Betragen die geltend gemachten Kosten beider Elternteile aber zusammen mehr als den Maximalbetrag von 10'000 Franken, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.

14.5.3 Tarife

- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält, wird zum Elterntarif besteuert.
- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen leistet, erhält den Grundtarif besteuert.

14.6 Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem minderjährigem Kind, ohne gemeinsame elterliche Sorge, keine Unterhaltszahlungen

Wird kein Abzug für die Unterhaltszahlungen für das Kind nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG von einem Elternteil geltend gemacht, erfolgt die Besteuerung der Eltern folgendermassen:

14.6.1 Abzüge

- Der Elternteil, der die elterliche Sorge innehält, kann den Kinderabzug sowie den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind geltend machen.
- Der Elternteil, der die elterliche Sorge innehält, kann die von ihm nachgewiesenen Kinderdrittbetreuungskosten in Abzug bringen. Dem anderen Elternteil wird der Abzug nicht gewährt.

14.6.2 Tarife

- Der Elternteil, der die elterliche Sorge innehält, erhält den Elterntarif. Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

Erzielt der Elternteil mit der elterlichen Sorge keine Einkünfte und übernimmt daher der andere Elternteil den Unterhalt des Kindes, können diesem aus Billigkeitsgründen die kinderrelevanten Abzüge und der Elterntarif gewährt werden.

14.7 Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem minderjährigem Kind, ohne gemeinsame elterliche Sorge, mit Unterhaltszahlungen

Wird ein Abzug für die Unterhaltszahlungen für das Kind nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG von einem Elternteil geltend gemacht, erfolgt die Besteuerung der Eltern folgendermassen:

14.7.1 Unterhaltszahlungen

- Die Unterhaltsbeiträge für das Kind sind vom Empfänger zu versteuern. Der leistende Elternteil kann diese Alimentenleistungen in Abzug bringen.

14.7.2 Abzüge

- Der Elternteil, der Unterhaltszahlungen erhält, kann den Kinderabzug sowie den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind geltend machen.
- Jeder Elternteil kann maximal 5'000 Franken der nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Betragen die geltend gemachten Kosten beider Elternteile aber zusammen mehr als den Maximalbetrag von 10'000 Franken, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.

14.7.3 Tarife

- Dem Elternteil, der Unterhaltszahlungen erhält, wird der Elterntarif gewährt.
- Der Elternteil, der die Unterhaltsbeiträge leistet, wird zum Grundtarif besteuert.

14.8 Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, keine Unterhaltszahlungen

Wird kein Abzug für die Unterhaltszahlungen für das Kind nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG von einem Elternteil geltend gemacht, erfolgt die Besteuerung der Eltern folgendermassen:

14.8.1 Abzüge

- Jeder Elternteil kann je den halben Kinderabzug sowie den halben Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind geltend machen.
- Jeder Elternteil kann maximal 5'000 Franken der nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Betragen die geltend gemachten Kosten beider Elternteile aber zusammen mehr als den Maximalbetrag von 10'000 Franken, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.

14.8.2 Tarife

- Der Elternteil, der zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt, erhält den Elterntarif. Hierbei ist davon auszugehen dass dies in der Regel derjenige Elternteil mit dem höheren Einkommen ist.
- Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

14.9 Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, mit Unterhaltszahlungen

Wird ein Abzug für die Unterhaltszahlungen für das Kind nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c DBG von einem Elternteil geltend gemacht, erfolgt die Besteuerung folgendermassen:

14.9.1 Unterhaltszahlungen

- Die Unterhaltsbeiträge für das Kind sind vom Empfänger zu versteuern. Der leistende Elternteil kann diese Alimentenleistungen in Abzug bringen.

14.9.2 Abzüge

- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält, kann den Kinderabzug sowie den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind geltend machen.
- Jeder Elternteil kann maximal 5'000 Franken der nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Betragen die geltend gemachten Kosten beider Elternteile aber zusammen mehr als den Maximalbetrag von 10'000 Franken, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.

14.9.3 Tarife

- Der Elternteil, der die Unterhaltsbeiträge erhält, kann den Elterntarif geltend machen.
- Der Elternteil, der die Unterhaltsbeiträge leistet, wird zum Grundtarif besteuert.

14.10 Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, Kind lebt bei einem Elternteil, mit Unterhaltszahlungen

Werden Unterhaltszahlungen gemäss Artikel 24 Buchstabe e DBG von einem Elternteil an das Kind geleistet, erfolgt die Besteuerung folgendermassen:

14.10.1 Unterhaltsbeiträge

- Die Unterhaltsbeiträge an das volljährige Kind in Ausbildung sind vom Kind nicht zu versteuern. Der leistende Elternteil kann die Unterhaltsbeiträge nicht von seinem Einkommen absetzen.

14.10.2 Abzüge

- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen leistet, kann den Kinderabzug geltend machen. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen, den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen.
- Der Elternteil, der den Kinderabzug geltend machen kann, erhält auch den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen und erfüllen die Voraussetzungen von Artikel 213 Absatz 1 Buchstabe a bzw. Buchstabe b DBG, können beide den Abzug geltend machen, sofern sie nachweisen können, dass sie auch entsprechende abzugsfähige Versicherungsprämien für das Kind geleistet haben. Wenn dieser Nachweis nur einem Elternteil gelingt, so kann nur dieser den Versicherungsabzug für das Kind geltend machen.

14.10.3 Tarife

- Der Elternteil, der mit dem Kind zusammenlebt, kann grundsätzlich den Elterntarif geltend machen. Es kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass dieser Elternteil zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt.
- Der Elternteil, der die Unterhaltsbeiträge leistet, wird zum Grundtarif besteuert.

14.11 Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, Kind lebt bei einem Elternteil, keine Unterhaltszahlungen

Werden keine Unterhaltszahlungen gemäss Artikel 24 Buchstabe e DBG von einem Elternteil an das Kind geleistet, erfolgt die Besteuerung folgendermassen:

14.11.1 Abzüge

- Der Elternteil, der mit dem Kind zusammenlebt, kann den Kinderabzug sowie den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind geltend machen.

14.11.2 Tarife

- Der Elternteil, der mit dem Kind zusammenlebt und dessen Unterhalt zur Hauptsache bestreitet, kann den Elterntarif geltend machen.
- Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

14.12 Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, Kind lebt nicht bei einem Elternteil (Wohnsitz verlegt), mit Unterhaltszahlungen

Werden Unterhaltszahlungen gemäss Artikel 24 Buchstabe e DBG von einem oder von beiden Elternteilen an das Kind geleistet, erfolgt die Besteuerung folgendermassen:

14.12.1 Unterhaltsbeiträge

- Die Unterhaltsbeiträge an das volljährige Kind in Ausbildung sind vom Kind nicht zu versteuern. Der leistende Elternteil kann die Unterhaltsbeiträge nicht von seinem Einkommen absetzen.

14.12.2 Abzüge

- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen leistet, kann den Kinderabzug geltend machen. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen, den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen.
- Der Elternteil, der den Kinderabzug geltend machen kann, erhält auch den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen und erfüllen die Voraussetzungen von Artikel 213 Absatz 1 Buchstabe a bzw. Buchstabe b DBG, können beide den Abzug geltend machen, sofern sie nachweisen können, dass sie auch entsprechende abzugsfähige Versicherungsprämien für das Kind geleistet haben. Wenn dieser Nachweis nur einem Elternteil gelingt, so kann nur dieser den Versicherungsabzug für das Kind geltend machen.

14.12.3 Tarife

- Beide Elternteile werden zum Grundtarif besteuert.

14.13 Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, Kind lebt bei den Eltern, mit Unterhaltszahlungen

Werden Unterhaltszahlungen gemäss Artikel 24 Buchstabe e DBG von einem Elternteil an das Kind geleistet, erfolgt die Besteuerung folgendermassen:

14.13.1 Unterhaltszahlungen

- Die Unterhaltsbeiträge an das volljährige Kind in Ausbildung sind vom Kind nicht zu versteuern. Der leistende Elternteil kann die Unterhaltsbeiträge nicht von seinem Einkommen absetzen.

14.13.2 Abzüge

- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen leistet, kann den Kinderabzug geltend machen. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen, den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen.
- Der Elternteil, der den Kinderabzug geltend machen kann, erhält auch den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen

und erfüllen die Voraussetzungen von Artikel 213 Absatz 1 Buchstabe a bzw. Buchstabe b DBG, können beide den Abzug geltend machen, sofern sie nachweisen können, dass sie auch entsprechende abzugsfähige Versicherungsprämien für das Kind geleistet haben. Wenn dieser Nachweis nur einem Elternteil gelingt, so kann nur dieser den Versicherungsabzug für das Kind geltend machen.

14.13.3 Tarife

- Der Elternteil, der den Kinderabzug geltend machen kann, erhält den Elterntarif.
- Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

14.14 Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, Kind lebt bei den Eltern, keine Unterhaltszahlungen

Werden keine Unterhaltszahlungen gemäss Artikel 24 Buchstabe e DBG von einem Elternteil an das Kind geleistet, erfolgt die Besteuerung folgendermassen:

14.14.1 Abzüge

- Der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen kann den Kinderabzug sowie den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind geltend machen. Hierbei ist davon auszugehen, dass dies derjenige mit dem höheren Einkommen ist.

14.14.2 Tarife

- Der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen, erhält den Elterntarif.
- Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

14.15 Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem volljährigem Kind in Ausbildung, mit Unterhaltszahlungen, Kind lebt nicht bei den Eltern (Wohnsitz verlegt)

Werden Unterhaltszahlungen gemäss Artikel 24 Buchstabe e DBG von einem oder von beiden Elternteilen an das Kind geleistet, erfolgt die Besteuerung folgendermassen:

14.15.1 Unterhaltszahlungen

- Die Unterhaltsbeiträge an das volljährige Kind in Ausbildung sind vom Kind nicht zu versteuern. Der leistende Elternteil kann die Unterhaltsbeiträge nicht von seinem Einkommen absetzen.

14.15.2 Abzüge

- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen leistet, kann den Kinderabzug geltend machen. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen, den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen.
- Der Elternteil, der den Kinderabzug geltend machen kann, erhält auch den Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen und erfüllen die Voraussetzungen von Artikel 213 Absatz 1 Buchstabe a bzw. Buchstabe b DBG, können beide den Abzug geltend machen, sofern sie nachweisen können,

dass sie auch entsprechende abzugsfähige Versicherungsprämien für das Kind geleistet haben. Wenn dieser Nachweis nur einem Elternteil gelingt, so kann nur dieser den Versicherungsabzug für das Kind geltend machen.

14.15.3 Tarife

- Beide Elternteile werden zum Grundtarif besteuert.

14.16 Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit nicht gemeinsamem minderjährigem oder volljährigem Kind

Für die getrennt lebenden Eltern des Kindes gelten je nach Konstellation die aus der Sicht des betreffenden Elternteils anzuwendenden Regeln wie sie unter den Ziffern 14.3, 14.4, 14.5, 14.10, 14.11 und 14.12 festgehalten sind. Die entsprechende Praxis kann dort entnommen werden.

15 Verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten

15.1 Grundsatz

Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden zusammen veranlagt. Sie üben die ihnen im Gesetz zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (Art. 113 Abs. 1 DBG). Der Ehemann und die Ehefrau sind steuerrechtlich gleichgestellt. Beide sind Steuerpflichtige und ihnen stehen die gleichen Mitwirkungsrechte und -pflichten zu.

Obwohl die Ehegatten die Verfahrenshandlungen grundsätzlich gemeinsam vorzunehmen haben, wird das Erfordernis des konsequenten gemeinsamen Handelns relativiert. Rechtzeitige Handlungen nur eines Ehegatten wirken auch für den anderen Ehegatten, der innert Frist nicht handelt. Dieser Grundsatz wird für die Unterzeichnung der Steuererklärung sowie für das Einreichen von Rechtsmitteln und anderen Eingaben im Gesetz näher konkretisiert.

15.2 Steuererklärung

Gemäss Artikel 113 Absatz 2 DBG unterschreiben die Ehepartner die Steuererklärung gemeinsam. Fehlt die Unterschrift eines Ehegatten, wird nach erfolgloser Aufforderung das Bestehen einer vertraglichen Vertretung gemäss Artikel 32 ff. OR gesetzlich vermutet (Art. 113 Abs. 2 DBG). Der nicht unterzeichnende Ehegatte wird infolgedessen so gestellt, wie wenn er das Steuerformular selber ausgefüllt, unterschrieben und eingereicht hätte. Die gesetzliche Vermutung der vertraglichen Vertretung entbindet jedoch keinen der Ehegatten von der Deklarationspflicht.

Ist ein Ehegatte mit der von seinem Ehepartner ausgefüllten Steuererklärung nicht einverstanden und verweigert daher die Unterschrift, hat er innert Frist eine separate Steuererklärung einzureichen. Andernfalls werden ihm infolge der Vertretungsvermutung die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben zugerechnet.

Die Regelung, dass die Ehegatten die Steuererklärung gemeinsam zu unterzeichnen haben, führt dazu, dass sich die Ehegatten im Veranlagungsverfahren gegenseitig über ihre eigenen Steuerfaktoren informieren.

Jeder Ehegatte hat in der Steuererklärung nur die ihm zuzurechnenden Einkommensfaktoren zu deklarieren. Dies folgt aus Artikel 180 DBG, wonach jeder Ehegatte nur für die Hinterziehung der eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden kann.

15.3 Rechtsmittel und andere Eingaben

Rechtsmittel und andere Eingaben gelten als rechtzeitig eingereicht, wenn bloss einer der beiden Ehegatten innert Frist gehandelt hat (Art. 113 Abs. 3 DBG). Eine Aufforderung zur Doppelunterschrift ist hier im Gegensatz zur Steuererklärung nicht nötig. Das DBG geht somit im Falle der Unterzeichnung der betreffenden Eingabe durch einen Ehegatten allein stets von der stillschweigenden Ermächtigung zur Vertretung aus. Jeder Ehegatte kann im Rechtsmittelverfahren selbständig rechtswirksam vorgehen, was sich gleichzeitig zugunsten des untätig gebliebenen Ehepartners auswirkt. Diesem bleibt es unbenommen, gegen einen späteren Entscheid der zuständigen Instanz ein Rechtsmittel einzulegen.

Da das Steuerverfahren unter dem Oficialprinzip steht, hat die Behörde alle rechtzeitigen Vorgehen der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Das gilt auch dann, wenn beide Ehegatten unabhängig voneinander eine form- und fristgerechte Eingabe eingereicht haben (z.B. getrennte Einlegung von Rechtsmitteln mit unterschiedlichen Anträgen und abweichenden Begründungen). Bei sich widersprechenden Handlungen der Ehegatten haben die Behörden alle rechtzeitigen Vorgehen in ihre Erwägungen miteinzubeziehen und zu würdigen.

15.4 Mitteilungen

Sämtliche Mitteilungen der Behörden an verheiratete Steuerpflichtige, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sind gemäss Artikel 113 Absatz 4 DBG an diese gemeinsam zu richten, es sei denn, die Ehegatten hätten einen gemeinsamen Vertreter bestellt (Art. 117 Abs. 3 DBG).

Leben die Ehegatten hingegen in gerichtlich oder tatsächlich getrennter Ehe, bestimmt das Gesetz, dass die Zustellung an jeden Ehegatten gesondert zu erfolgen hat (Art. 117 Abs. 4 DBG).

15.5 Vertretung

Der verfahrensrechtlichen Gleichstellung der Ehegatten steht nicht entgegen, dass sie sich im Verkehr mit den Steuerbehörden vertreten lassen können. Die vertragliche Vertretung wird in Artikel 117 DBG geregelt.

15.6 Akteneinsichtsrecht

Die steuerliche Gleichberechtigung der Ehegatten wirkt sich auch auf die Akteneinsicht aus. Beide Steuerpflichtigen sind zur Einsicht in alle Steuerakten der Ehegemeinschaft berechtigt (Art. 114 Abs. 2 DBG). Wird einem Ehegatten die Einsichtnahme in ein Aktenstück aufgrund öffentlicher oder privater Interesse verweigert, so darf darauf zum Nachteil dieses Ehegatten nur abgestellt werden, wenn ihm die Behörde von dem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 114 Abs. 3 DBG). Auf Wunsch des Ehegatten, dem die Einsicht verweigert wurde, hat die Behörde die Verweigerung der Akteneinsicht durch eine Verfügung zu bestätigen, die durch Beschwerde angefochten werden kann (Art. 114 Abs. 4 DBG).

freiheiten (Europäische Menschenrechtskonvention; EMRK) verankerten Unschuldsvermutung, da die Beweislastverteilung offensichtlich in Widerspruch mit dem strafrechtlichen Grundsatz „in dubio pro reo“ stand. Um die Ehegattenspezifischen Strafbestimmungen des DBG und des StHG in Einklang mit der EMRK zu bringen, beschlossen die Eidg. Räte die Streichung der gesetzlich statuierten Schuldvermutung.

Gemäss Artikel 180 DBG kann jeder in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatte nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden. Die solidarische Haftung des anderen Ehepartners für die Busse bleibt damit ausgeschlossen. Derjenige Ehegatte, der die Einkünfte seines Ehepartners nicht richtig deklariert, verletzt die eigenen Verfahrenspflichten nicht und kann daher nicht als Täter der Steuerhinterziehung bestraft werden.

Allerdings wurde der Vorbehalt von Artikel 177 DBG verankert, in welchem die Teilnahme an einer vollendeten oder versuchten Hinterziehung geregelt wird. Dies hat zur Folge, dass ein Ehegatte - wie jeder andere Steuerpflichtige - als Teilnehmer an einer Steuerhinterziehung seines Partners, d.h. wegen Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung, bestraft werden kann. Der Gesetzestext hebt zudem ausdrücklich hervor, dass die Unterzeichnung der gemeinsamen Steuererklärung für sich allein keine Teilnahme oder Mitwirkung an einer Hinterziehung der Steuerfaktoren des anderen Ehegatten darstellt.

17 Inkrafttreten

Das vorliegende Kreisschreiben gilt für die Steuerperiode 2011 und tritt per 1. Januar 2011 in Kraft. Es ersetzt

- das Kreisschreiben Nr. 7 vom 21. Januar 2000 betreffend Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG); Übertragung der gemeinsamen elterlichen Sorge auf unverheiratete Eltern und die gemeinsame Ausübung elterlichen Sorge durch getrennte oder geschiedene Eltern;
- das Kreisschreiben Nr. 14 vom 29. Juli 1994 betreffend Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG);
- das Kreisschreiben Nr. 13 vom 28. Juli 1994 betreffend Abzug bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten.

Beilagen:

1. Übersicht über die Familienkonstellationen
2. Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen

Ab dem Zeitpunkt der Trennung kann ein Ehegatte die Steuerakten des anderen Ehegatten nicht mehr einsehen, da diese getrennt veranlagt werden und es sich somit nicht mehr um gemeinsame Steuerakten im Sinne von Artikel 9 DBG in Verbindung mit Artikel 114 Absatz 1 DBG handelt.

15.7 Verfahrensrechtliche Stellung des überlebenden Ehegatten

Stirbt ein Partner eines gemeinsam veranlagten Ehepaares, kommt dem überlebenden Ehegatten eine besondere Rechtsstellung zu. Einerseits übt er die ihm als selbständig steuerpflichtige Person zustehenden Mitwirkungsrechte und -pflichten selbst aus. Andererseits tritt er als Erbe mit den übrigen Erben in die Rechte und Pflichten seines verstorbenen Ehegatten ein (Art. 12 Abs. 1 DBG) und übernimmt damit auch dessen Verfahrensrechte und -pflichten. Dies bedeutet namentlich, dass der überlebende Ehegatte nicht nur für die eigenen Steuerfaktoren, sondern nun für das gesamte eheliche Einkommen mitwirkungspflichtig wird. Dies wirkt sich auch auf das Ausmass seiner Verantwortlichkeit im Steuerstrafrecht aus (vgl. dazu auch Ziff. 16).

16 Steuerstrafrecht der Ehegatten

16.1 Verletzung von Verfahrenspflichten

Ehegatten machen sich wie die übrigen Steuerpflichtigen strafbar, wenn sie die ihnen auferlegten steuerlichen Verfahrenspflichten trotz Mahnung schuldhaft nicht nachkommen (Art. 174 DBG). Wegen Verletzung von Verfahrenspflichten macht sich jeder Ehegatte nur nach seinem persönlichen Verschulden strafbar. Die Ehegemeinschaft als solche kann nicht gebüsst werden. Haben beide Ehegatten pflichtwidrig die Mitwirkung verweigert (z.B. Steuererklärung nicht eingereicht) oder sich im Verfahren gemeinsam rechtswidrig verhalten, muss grundsätzlich gegen jeden Ehegatten separat eine Steuerbusse ausgesprochen werden, in welcher das individuelle Verschulden berücksichtigt wird. Wird aber gezielt die Auskunft oder Mitwirkung hinsichtlich der Einkommensbestandteile oder sonstiger steuerlich relevanter Umstände verweigert, die nur einen der beiden Ehegatten betreffen, ist auch nur dieser Ehegatte zu büssen.

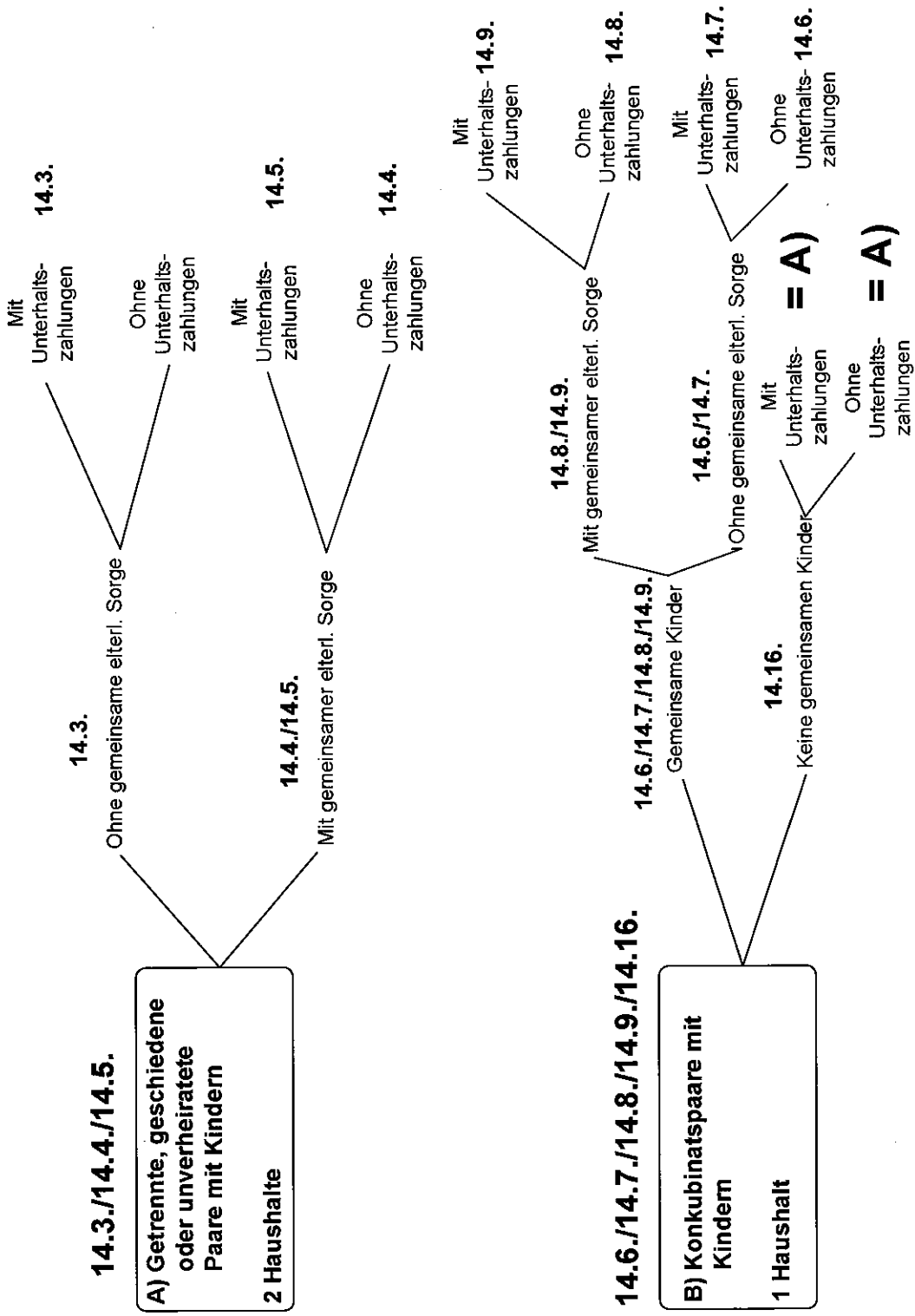
16.2 Steuerhinterziehung der Ehegatten

Mit der Inkraftsetzung des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 2006 über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern hat das Steuerstrafrecht der Ehegatten auf den 1. Januar 2008 eine Modifizierung erfahren. Aufgrund der bis anhin in Artikel 180 Absatz 2 DBG gesetzlich statuierten Schuldvermutung konnten die Steuerbehörde prinzipiell davon ausgehen, dass bei einer unvollständigen oder unrichtigen Deklaration derjenige Ehegatte den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllte, dem die in Frage stehenden Steuerfaktoren zuzurechnen waren. Von einer auf dieser Tatzuordnung und Schuldvermutung beruhenden Strafe konnte sich der Ehegatte lediglich durch die Erbringung des Exkulpationsbeweises befreien. In Umkehr der strafrechtlichen Beweislast hatte nicht die Steuerbehörde dem Ehegatten das tatbestandsmässige, rechtswidrige und schuldhafte Verhalten nachzuweisen, sondern der Ehegatte hatte die Steuerbehörde von seiner Unschuld zu überzeugen.

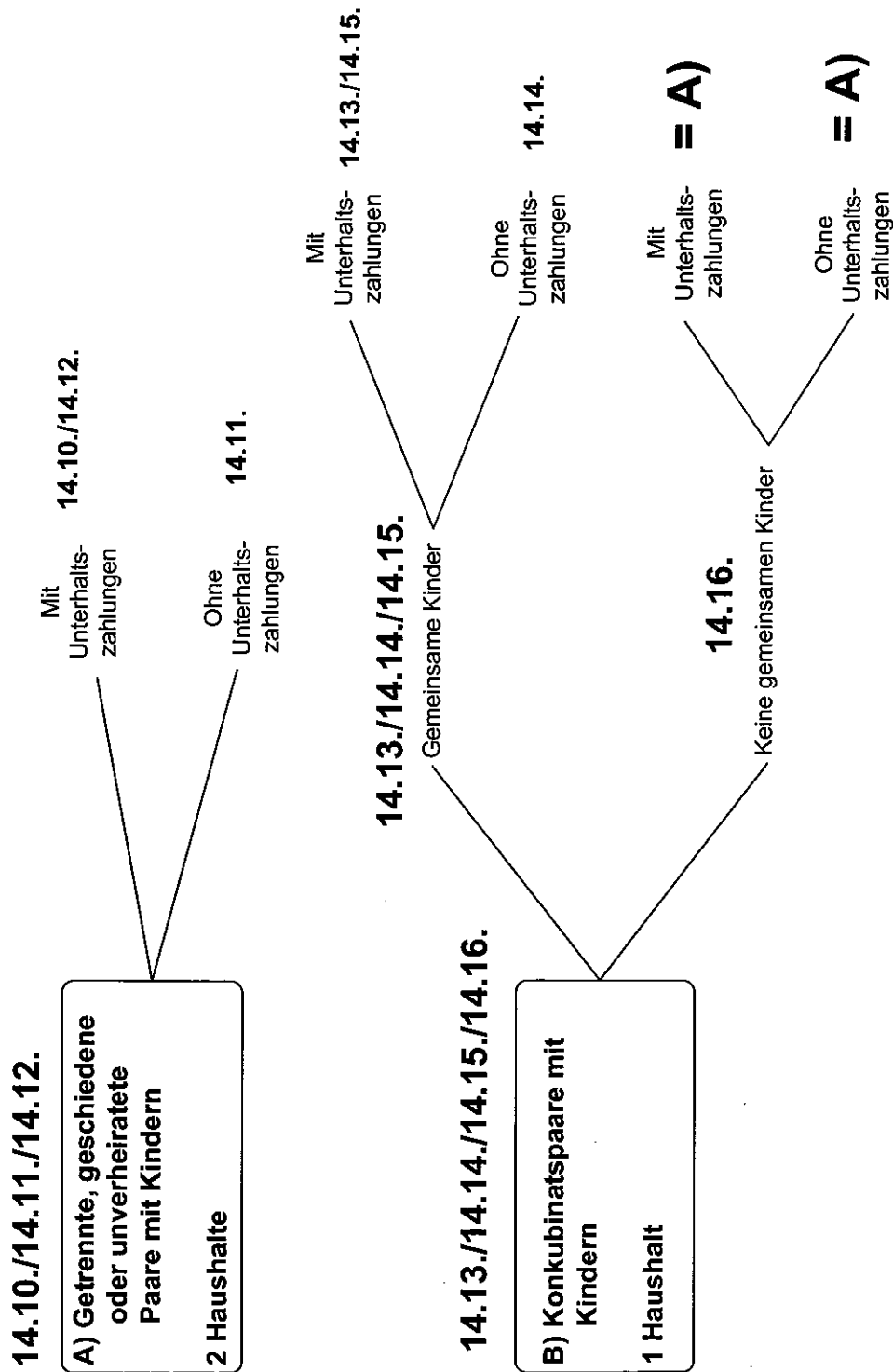
Diese Schuldvermutung mit Exkulpationsbeweis stand nicht in Einklang mit der in Artikel 6 § 2 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grund-

Beilage 1

Familienkonstellationen I: Minderjährige Kinder



Familienkonstellationen II: Volljährige Kinder in 1. Ausbildung



**Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG**

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a)	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a)	Zusätzlicher Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1)	Kinderbetreuungskostenabzug nur bis zum vollendeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2 ^{bis})	Tarif (Art. 214)
<u>Minderjähriges Kind</u>					
Normalfall: Ehepaar in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe mit minderjährigem Kind	entfällt	Kinderabzug von der gemeinsamen Bemessungsgrundlage	Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind von der gemeinsamen Bemessungsgrundlage	Abzug der nachgewiesenen Kosten bis zum Maximalbetrag von der gemeinsamen Bemessungsgrundlage	Gemeinsame Veranlagung mit Elterntarif
14.3. Getrennte, geschiedene oder unverheiratete Eltern (zwei Haushalte) mit minderjährigem Kind, ohne gemeinsame elterliche Sorge, mit Unterhaltszahlungen	- Unterhaltszahlungen, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, sind vom Empfänger vollständig zu versteuern. - Die Unterhaltszahlungen können vom leistenden Elternteil vollumfänglich in Abzug gebracht werden.	Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält.	Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält.	- Der Elternteil, der mit dem Kind zusammenlebt und für seinen Unterhalt sorgt. - Befindet sich das Kind in alternierender Obhut, kann jeder Elternteil max. CHF 5'000 der nachgewiesenen Kosten für die Kinderfremdbetreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Betragen die geltend gemachten Kosten bei der Elternteile aber zusammen mehr als den Maximalbetrag von CHF 10'000, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.¹⁾	- Der Elternteil, der mit dem Kind zusammenlebt und dessen Unterhalt zur Hauptsache bestreitet, erhält den Elterntarif. - Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

**Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG**

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a) entfällt	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a) Jeder Elternteil erhält je den halben Kinderabzug.	Zusätzlicher Versiche- rungs- und Sparzinsen- abzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1) Jeder Elternteil erhält je den halben Abzug für das Kind.	Kinderbetreuungskosten- abzug nur bis zum voll- endeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2 ^{bis}) • Der Elternteil, der mit dem Kind zusammen- lebt. • Befindet sich das Kind in alternierender Obhut, kann jeder Elternteil max. CHF 5'000 der nachgewiesenen Kosten für die Kinderfremd- betreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Betragen die geltend gemachten Kosten bei- der Elternteile aber zu- sammen mehr als den Maximalbetrag von CHF 10'000, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Ma- ximalbetrag gekürzt. ¹⁾	Tarif (Art. 214) • Der Elternteil, der mit dem Kind zusammen- lebt und zur Haptsa- che für dessen Unter- halt aufkommt, erhält den Elterntarif. Der an- dere Elternteil wird zum Grundtarif besteu- ert. • Bei alternierender Ob- hut erhält derjenige El- ternteil der zur Haupt- sache für den Unterhalt des Kindes aufkommt, den Elterntarif, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Reinein- kommen. Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.
14.4. Getrennte, geschiedene oder unver- heiratete Eltern (zwei Haushalte) mit minder- jährigem Kind, mit ge- meinsamer elterlicher Sorge, keine Unterhalts- zahlungen					

**Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG**

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a)	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a)	Zusätzlicher Versicherungs- und Sparzinsen- abzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1)	Kinderbetreuungskosten- abzug nur bis zum voll- endeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2 ^{bis})	Tarif (Art. 214)
14.5. Getrennte, geschiedene oder unver- heiratete Eltern (zwei Haushalte) mit minder- jährigem Kind, mit ge- meinsamer elterlicher Sorge, mit Unterhaltszah- lungen	- Unterhaltszahlungen, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, sind vom Emp- fänger vollständig zu versteuern. - Die Unterhaltszahlun- gen können vom leis- tenden Elternteil voll- umfänglich in Abzug gebracht werden.	Der Elternteil, der die Un- terhaltszahlungen erhält.	Der Elternteil, der die Un- terhaltszahlungen erhält.	- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen er- hält, - Befindet sich das Kind in alternierender Obhut, kann jeder Elternteil max. CHF 5'000 der nachgewiesenen Kosten für die Kinderfremd- betreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Beträgen die geltend gemachten Kosten bei- der Elternteile aber zu- sammen mehr als den Maximalbetrag von CHF 10'000, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Ma- ximalbetrag gekürzt.¹⁾	- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält, wird zum El- terntarif besteuert. - Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen leistet, wird zum Grundtarif besteuert.
14.6. Konkubinats- mit gemeinsamem min- derjährigem Kind, ohne gemeinsame elterliche Sorge, keine Unterhalts- zahlungen	entfällt	Der Elternteil, der die elter- liche Sorge innehat.	Der Elternteil, der die elter- liche Sorge innehat.	Der Elternteil, der die elter- liche Sorge innehat, kann die von ihm nachgewiese- nen Kosten in Abzug brin- gen.	- Der Elternteil, der die elterliche Sorge inne- hält, erhält den Eltern- tarif. - Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

**Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG**

Seite 4/12

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a)	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a)	Zusätzlicher Versicherungs- und Sparzinsen- abzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1)	Kinderbetreuungskosten- abzug nur bis zum voll- endeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2 ^{bis})	Tarif (Art. 214)
14.7. Konkubinats- mit gemeinsamem minder- jährigem Kind, ohne gemeinsame elterliche Sorge, mit Unterhaltszahlungen.	- Unterhaltszahlungen, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, sind vom Empfänger vollständig zu versteuern. - Die Unterhaltszahlungen können vom leistenden Elternteil vollumfänglich in Abzug gebracht werden.	Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält.	Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält.	Jeder Elternteil kann max. CHF 5'000 der nachgewiesenen Kosten für die Kinderbetreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Beträgen die geltend gemachten Kosten beider Elternteile aber zusammen mehr als den Maximalbetrag von CHF 10'000, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.¹⁾	- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält, wird zum Elterntarif besteuert. - Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen leistet, wird zum Grundtarif besteuert.

Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a)	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a)	Zusätzlicher Versicherungs- und Sparzinsen- abzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1)	Kinderbetreuungskosten- abzug nur bis zum voll- endeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2 ^{bis})	Tarif (Art. 214)
14.8. Konkubinats- mit gemeinsamem minder- jährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, keine Unterhalts- zahlungen	entfällt	Jeder Elternteil erhält je den halben Kinderabzug.	Jeder Elternteil erhält je den halben Versicherungs- abzug für das Kind.	Jeder Elternteil kann max. CHF 5'000 der nachgewie- senen Kosten für die Kin- derfremdbetreuung in Ab- zug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Beträgen die geltend ge- machten Kosten beider Elternteile aber zusammen mehr als den Maximalbe- trag von CHF 10'000, wer- den die Abzüge im Ver- hältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maxi- malbetrag gekürzt. ¹⁾	- Der Elternteil, der zur Hauptsache für den Un- terhalt des Kindes auf- kommt, erhält den El- terntarif, d.h. in der Re- gel derjenige mit dem höheren Einkommen. - Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

**Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG**

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a)	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a)	Zusätzlicher Versicherungs- und Sparzinsen- abzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1)	Kinderbetreuungskosten- abzug nur bis zum voll- endeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2 ^{bis})	Tarif (Art. 214)
14.9. Konkubinats- mit gemeinsamem min- derjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, mit Unterhaltszah- lungen	- Unterhaltszahlungen, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, sind vom Empfänger vollständig zu versteuern. - Die Unterhaltszahlungen können vom leistenden Elternteil vollumfänglich in Abzug gebracht werden.	Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält.	Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält.	Jeder Elternteil kann max. CHF 5'000 der nachgewiesenen Kosten für die Kinderfremdbetreuung in Abzug bringen. Eine andere Aufteilung ist von den Eltern nachzuweisen. Betragen die geltend gemachten Kosten beider Elternteile aber zusammen mehr als den Maximalbetrag von CHF 10'000, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt.¹⁾	- Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhält, wird zum Elterntarif besteuert. - Der Elternteil, der die Unterhaltszahlungen leistet, wird zum Grundtarif besteuert.

Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a)	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a)	Zusätzlicher Versicherungs- und Sparzinsenabzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1)	Kinderbetreuungskostenabzug nur bis zum vollendeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2 ^{bis})	Tarif (Art. 214)
<u>Volljähriges Kind</u>		Voraussetzung: Der Abzug wird nur gewährt, wenn das Kind kein Einkommen erzielt, das einen selbständigen Lebensunterhalt ermöglicht.	Voraussetzung: Der Abzug wird nur gewährt, wenn das Kind kein Einkommen erzielt, das einen selbständigen Lebensunterhalt ermöglicht.		Voraussetzung: Der Elterntarif wird nur gewährt, wenn das Kind kein Einkommen erzielt, das einen selbständigen Lebensunterhalt ermöglicht und Wohnsitz bei den Eltern hat.
Normalfall: Verheiratete Eltern leben zusammen. Volljähriges Kind in Erstausbildung.	entfällt	Kinderabzug von der gemeinsamen Bemessungsgrundlage.	Versicherungsabzug für das Kind von der gemeinsamen Bemessungsgrundlage.	entfällt	Gemeinsame Veranlagung mit Elterntarif
14.10. Getrennte, geschiedene oder unverheiratete Eltern (2 Haushalte) mit volljährigem Kind in Erstausbildung, mit Unterhaltszahlungen. Kind hat Wohnsitz bei einem Elternteil.	- Die Unterhaltszahlungen an das volljährige Kind sind bei diesem steuerfrei. - Die Unterhaltszahlungen können vom leistenden Elternteil nicht mehr in Abzug gebracht werden.	- Der Unterhaltszahlungen leistende Elternteil kann den Kinderabzug geltend machen. - Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit dem höheren Einkommen den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen.	- Der Elternteil, der den Kinderabzug geltend machen kann. - Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen und erfüllen die Voraussetzungen von Art. 213 Abs. 1 Bst. a bzw. Bst. b, können beide den Abzug geltend machen.	entfällt	- Der Elternteil, bei dem das Kind lebt und dessen Unterhalt zur Hauptsache bestreitet, erhält den Elterntarif. - Der Unterhaltszahlungen leistende Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

**Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG**

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a)	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a)	Zusätzlicher Versicherungs- und Sparzinsen- abzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1)	Kinderbetreuungskosten- abzug nur bis zum voll- endeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2 ^{bis})	Tarif (Art. 214)
14.11. Getrennte, geschiedene oder unver- heiratete Eltern (2 Haus- halte) mit volljährigem Kind in Erstausbildung, keine Unterhaltszahlun- gen. Kind hat Wohnsitz bei einem Elternteil.	entfällt	Der Elternteil, bei dem das Kind lebt.	Der Elternteil, bei dem das Kind lebt.	entfällt	- Der Elternteil, bei dem das Kind lebt und des- sen Unterhalt zur Hauptsache bestreitet, erhält den Elterntarif. - Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.
14.12. Getrennte, geschiedene oder unver- heiratete Eltern (2 Haus- halte) mit volljährigem Kind in Erstausbildung, mit Unterhaltszahlungen. Kind hat eigenen Wohn- sitz.	- Die Unterhaltszahlun- gen an das volljährige Kind sind bei diesem steuerfrei. - Die Unterhaltszahlun- gen können vom leis- tenden Elternteil nicht mehr in Abzug gebracht werden.	- Der Unterhaltszahlun- gen leistende Elternteil kann den Kinderabzug geltend machen. - Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit dem höheren Einkom- men den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsab- zug geltend machen, so- fern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen.	- Der Elternteil, der den Kinderabzug geltend machen kann. - Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen und erfüllen die Voraus- setzungen von Art. 213 Abs. 1 Bst. a bzw. Bst. b, können beide den Abzug geltend machen.	entfällt	Beide Elternteile werden zum Grundtarif besteuert.

Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a)	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a)	Zusätzlicher Versicherungs- und Sparzinsen- abzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1)	Kinderbetreuungskosten- abzug nur bis zum voll- endeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2 ^{bis})	Tarif (Art. 214)
14.13. Konkubinats- mit gemeinsamem voll- jährigem Kind in Erst- ausbildung, mit Unter- haltszahlungen. Kind hat Wohnsitz bei den Eltern.	- Die Unterhaltszahlungen an das volljährige Kind sind bei diesem steuerfrei. - Die Unterhaltszahlungen können vom leistenden Elternteil nicht mehr in Abzug gebracht werden.	- Der Unterhaltszahlungen leistende Elternteil kann den Kinderabzug geltend machen. - Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit dem höheren Einkommen den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen.	- Der Elternteil, der den Kinderabzug geltend machen kann, erhält den Elterntarif. - Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.	entfällt	- Der Elternteil, der den Kinderabzug geltend machen kann, erhält den Elterntarif. - Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.
14.14. Konkubinats- mit gemeinsamem voll- jährigem Kind in Erst- ausbildung, keine Unter- haltszahlungen. Kind hat Wohnsitz bei den Eltern.	entfällt	Der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen.	Der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen.	entfällt	- Der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. in der Regel derjenige mit dem höheren Einkommen, erhält den Elterntarif. - Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert.

**Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG**

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a)	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a)	Zusätzlicher Versiche- rungs- und Sparzinsen- abzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1)	Kinderbetreuungskosten- abzug nur bis zum voll- endeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2 ^{bis})	Tarif (Art. 214)
14.15. Konkubinats- familie mit gemeinsamem voll- jährigem Kind in Erst- ausbildung, mit Unter- haltszahlungen. Kind hat eigenen Wohn- sitz.	- Die Unterhaltszahlungen an das volljährige Kind sind bei diesem steuerfrei. - Die Unterhaltszahlungen können vom leistenden Elternteil nicht mehr in Abzug gebracht werden.	- Der Unterhaltszahlungen leistende Elternteil kann den Kinderabzug geltend machen. - Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit dem höheren Einkommen den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen.	- Der Elternteil, der den Kinderabzug geltend machen kann. - Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen und erfüllen die Voraussetzungen von Art. 213 Abs. 1 Bst. a bzw. Bst. b, können beide den Abzug geltend machen.	entfällt	Beide Elternteile werden zum Grundtarif besteuert.
14.16. Konkubinats- familie ohne gemeinsames Kind	Für die getrennt lebenden <u>Elternteile</u> gelten je nach Konstellation die Regeln der Fälle 14.3. – 14.5. und 14.10.-14.12..				

**Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG**

Familienkonstellationen (Kapitel im KS)	Unterhaltszahlungen für das Kind (Art. 23 Bst. f, 24 Bst. e, 33 Abs. 1 Bst. c, 34 Bst. a)	Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 Bst. a)	Zusätzlicher Versicherungs- und Sparzinsen- abzug für das Kind (Art. 212 Abs. 1)	Kinderbetreuungskosten- abzug nur bis zum voll- endeten 14. Altersjahr (Art. 212 Abs. 2^{bis})	Tarif (Art. 214)
13.4.5. Kindesge- burt, Stichtag?	Ab Geburt bis zur Volljäh- rigkeit	31.12. bzw. Ende der Steu- erpflicht	31.12. bzw. Ende der Steu- erpflicht	Ab Geburt bis zum voll- endeten 14. Altersjahr	31.12. bzw. Ende der Steu- erpflicht
13.4.6. Eltern sind nur einen Teil des Jahres in der Schweiz steuerpflichtig	Pro rata temporis	Pro rata temporis	Pro rata temporis	Pro rata temporis	Anteilige Reduktion des Steuerbetrags im Verhältnis des steuerbaren Einkom- mens zum höheren satzbe- stimmenden Einkommen (unter Vorbehalt anders lautender DBA)
13.4.7. Beide Elternanteile sind nur be- schränkt steuerpflichtig	Ausscheidung aufgrund Nettoeinkommen ²⁾ (unter Vorbehalt anders lautender DBA)	Ausscheidung aufgrund Reineinkommen ²⁾ (unter Vorbehalt anders lautender DBA)	Ausscheidung aufgrund Nettoeinkommen ²⁾ (unter Vorbehalt anders lautender DBA)	Ausscheidung aufgrund Nettoeinkommen ²⁾ (unter Vorbehalt anders lautender DBA)	Anteilige Reduktion des Steuerbetrags im Verhältnis des in der Schweiz steuerba- ren Einkommens zum höhe- ren satzbestimmenden Ein- kommen (unter Vorbehalt anders lautender DBA)

**Tabelle zu den verschiedenen Familienkonstellationen
Besteuerung der Unterhaltsleistungen sowie Zuteilung der verschiedenen Abzüge und Tarife nach DBG**

¹⁾ Beispiel: Kinderdrittbetreuungskosten

²⁾ Systematik im DBG

2. Teil, 2. Titel: Einkommenssteuer:

Elternteil 1	6'000	Steuerbare Einkünfte
Elternteil 2	9'000	gem. 1. Kapitel, Abschnitte 1 - 7
Total	<u>15'000</u>	= „Brutto-Einkommen“
Maximalbetrag	10'000	/. „Gewinnungskosten“ gem. 3. Kapitel, Abschnitte 1 - 4
Veranlagung		= „Netto-Einkommen“
		/. „Allgemeine Abzüge gem. Abschnitt 5
		= Reineinkommen
Elternteil 1	<u>10'000 x 6'000</u>	/. Sozialabzüge gem. 4. Kapitel
	15'000	= Steuerbares Einkommen
Elternteil 2	<u>10'000 x 9'000</u>	
	15'000	
Total insgesamt	<u>10'000</u>	