



Entscheidinstanz: Steuerrekurskommissionen

Geschäftsnummer: StRK_2ST.2002.284

Datum des Entscheids: 28. Oktober 2002

Rechtsgebiet: Steuerrecht

Stichwort(e): Alimente
Zuflusszeitpunkt, Erlass

Verwendete Erlasse: § 31 Abs. 1 lit. c Steuergesetz

Zusammenfassung:

Alimente. – Für Aufwendungen gilt analog zu den Einkünften die gemässigte Soll-Methode, d.h. für die zeitliche Anknüpfung ist grundsätzlich auf die Fälligkeit der Forderung und nicht auf die tatsächliche Erfüllung abzustellen. Anders verhält es sich dann, wenn die Erfüllung besonders unsicher erscheint oder generell nicht mir ihr zu rechnen ist. Wird eine Unterhaltsforderung im Laufe des Jahres erlassen, können nur die vor Erlass entstandenen Fälligkeiten zum Abzug gebracht werden, und auch diese nur, falls die Vollstreckung nicht besonders unsicher erschien. Im Erlass kann sodann gegebenenfalls eine Schenkung liegen.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

A. 1. X (nachfolgend der Pflichtige) wurde mit einzelrichterlichem Urteil des Bezirksgerichts Zürich vom 29. September 1998 von Y geschieden. In der mit dem Entscheid genehmigten Scheidungsvereinbarung verpflichtete er sich unter anderem, (bis zu seiner Pensionierung) Y einen monatlichen indexierten Unterhaltsbeitrag von Fr. 4'800.- zu leisten, zahlbar im Voraus je auf den Ersten jeden Monats. Diese Verpflichtung beruhte auf einem monatlichen Nettoeinkommen des Alimentenschuldners (inkl. Anteil 13. Monatslohn) von Fr. 10'000.-. Die beiden gemeinsamen volljährigen, aber noch in Ausbildung stehenden Kinder verblieben im Haushalt des Pflichtigen. In der scheidungsbedingten Zwischeneinschätzung per 29. September 1998 machte der Pflichtige unter anderem die laut Konvention geschuldeten Alimente von (12 x Fr. 4'800.- =) Fr. 57'600.- mit Erfolg zum Abzug geltend. Derselbe Abzug wurde ihm ohne nähere Prüfung deklarationsgemäss auch für die Steuerperiode 1999 gewährt, für welche er mit

einem steuerbaren Einkommen von Fr. 11'300.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt wurde.

2. In der Steuererklärung 2000 deklarierte der Pflichtige ein steuerbares Einkommen von Fr. 12'403.- sowie ein Vermögen von Fr. 0.- (bzw. einen Passivenüberschuss von Fr. 22'860.-), wobei er abzugsseitig wiederum ein Jahresbetreffnis der geschuldeten Alimente geltend machte.

Mit Auflage vom 11. Februar 2002 verlangte der Steuerkommissär vom Pflichtigen unter anderem Kopien der Zahlungsbelege als Nachweis der pro 2000 geleisteten Unterhaltsbeiträge von Fr. 57'600.- sowie – aufgrund des tiefen steuerbaren Einkommens – eine belegte Darstellung seiner Lebenshaltungskosten ein. Dieser führte in der Stellungnahme hierzu vom 7. März 2002 aus, er sei als Verkaufsingenieur für seinen Arbeitgeber zu rund 40% im Ausland tätig, weshalb sich die laufenden Kosten in der Schweiz deutlich reduzierten. Zudem habe er Mitte 1999 aus einer Erbschaft Fr. 57'000.- erhalten, woraus er einen Teil seiner Lebenshaltungskosten bestritten habe. Hinsichtlich der Alimente erklärte er, die Regelung gemäss Scheidungskonvention würde nicht immer „sklavisch nach dem Buchstaben des Gesetzes“ gehandhabt. Da seine geschiedene Frau in guten finanziellen Verhältnissen jeweils ein halbes Jahr im Kanton Tessin und ein halbes Jahr in Kalifornien lebe, stunde sie ihm bei finanziellen Engpässen schon einmal eine oder mehrere „Raten“, welche er dann später nachhole. In ihrer Steuererklärung deklariere sie aber die gesamten, von ihm geschuldeten Unterhaltsbeiträge von Fr. 57'600.- als Einkünfte.

3. Mit Einschätzungsvorschlag für Staats- und Gemeindesteuern 2000 stellte der Steuerkommissär dem Pflichtigen die Einschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 85'700.- in Aussicht, wobei er – nebst anderen, hier nicht mehr streitigen Korrekturen – die geltend gemachten Unterhaltsbeiträge mangels Zahlungsnachweis nicht anerkannte. Der Pflichtige lehnte diesen Vorschlag ab und hielt gestützt auf die konventionsgemässe Unterhaltsverpflichtung und den Umstand, dass seine geschiedene Frau die entsprechenden Betreffnisse in ihrer eigenen Steuererklärung offenbar deklarierte, am vollumfänglichen Abzug der Alimente fest. Gleichzeitig reichte er eine Bestätigung von Y mit folgendem Wortlaut ins Recht: „Herr X, wohnhaft ... (in Zürich), bezahlt mir die Unterhaltsbeiträge gemäss Scheidungskonvention von jährlich Fr. 57'600.-. Dieser Betrag wird von mir als Einkommen versteuert. ...“. Am 22. März 2002 wurde er wie im Vorschlag in Aussicht gestellt eingeschätzt. Der Steuerkommissär hielt sinngemäss fest, hinsichtlich der deklarierten Alimente fehle es am Zahlungsnachweis.

B. Mit hiergegen gerichteter Einsprache verlangte der Pflichtige erneut die vollumfängliche Berücksichtigung der deklarierten Unterhaltsbeiträge und stellte sich auf den Standpunkt, die Verweigerung des Abzugs komme angesichts des Umstands, dass Y dasselbe Betreffnis im Kanton Tessin als Einkommen deklariere, einer unzulässigen Doppelbesteuerung gleich. Hierzu reichte er unter anderem eine Bestätigung des Steueramts des Kantons Tessin ein, wonach die geschiedene Ehefrau in der Steuerperiode 1999/2000 (Gegenwartsbemessung, Art. 53 Abs. 1 lit. b StG TI) das Betreffnis von Fr. 57'600.- als jährliche Alimente deklariert habe. Mit Auflage im Einspracheverfahren vom 22. April 2002 verlangte der Steuerkommissär daraufhin erneut einen belegmässigen Nachweis der Finanzierung des Lebensaufwands pro 2000, die Einreichung des Mietvertrags, den Nachweis der Mietzinszahlungen sowie belegte Angaben über die Auslagen für die Kinder N. und E. Ferner verlangte er Auskunft darüber, wie die für das Jahr 2000 geltend gemachten Unterhaltsleistungen „technisch“ abgewickelt worden seien. Der Pflichtige lehnte das Beibringen weiterer Belege unter Hinweis auf bereits früher eingereichte Unterlagen, welche seines Erachtens für die ordnungsgemässe Vornahme der Einschätzung genügten, ab und führte ergänzend aus, die geschiedene Ehefrau nehme bezüglich der laufenden Unterhaltszahlungen jeweils auf seine finanziellen Möglichkeiten Rücksicht. Es könne daher durchaus geschehen, dass sie die Zahlung der Alimente zeitweise und vorübergehend stunde, ohne dass dafür ein schriftlicher Darlehensvertrag erstellt werde. In einer weiteren Eingabe machte er sodann geltend, Y habe ihm die Unterhaltsbeiträge für das Jahr 2000 zunächst gestundet und sich dann im Verlauf des Jahres 2000 entschlossen, die Schuld „in eine Schenkung von je 50% zugunsten ihrer beiden im gemeinsamen Haushalt mit [X] lebenden Kinder umzuwandeln“. Diese Schenkung sei zugunsten der Verbesserung der Lebenssituation der beiden Kinder in deren Lebenshaltungskosten eingeflossen. Dennoch habe sie die Unterhaltsbeiträge vollumfänglich als Einkommen versteuert. Seiner Eingabe legte er eine entsprechende Bestätigung der geschiedenen Ehefrau bei.

Mit Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren vom 23. Mai 2002 lud der Steuerkommissär den Pflichtigen zum Rückzug der Einsprache ein. Er stellte sich sinngemäss auf den Standpunkt, es seien keine Unterhaltsleistungen geflossen und solche damit auch nicht abzugsfähig. Der Pflichtige hielt seinerseits an seiner bisherigen Rechtsauffassung fest; er machte geltend, es spiele steuerrechtlich keine Rolle, ob die Alimente als direkter Geldtransfer an die Gläubigerin geflossen seien. Entscheidend sei allein, ob die Leistung erbracht worden seien. Statt sich die betreffenden Zahlungen überweisen und die Summe danach als Schenkung zugunsten ihrer beiden Kinder

wieder zurückfliessen zu lassen, habe seine geschiedene Ehefrau die Schuld direkt in eine Schenkung zugunsten der Kinder umgewandelt. Hierauf hiess das kantonale Steueramt die Einsprache einzig insofern gut, als es dem Pflichtigen den Verheirathentarif gewährte. Die strittigen Unterhaltsbeiträge liess es weiterhin nicht zum Abzug zu. Das Amt führte aus, der Pflichtige habe den im Streit stehenden Unterhaltsbeitrag nach Erlass der Forderung zur Bestreitung der eigenen Lebenshaltungskosten sowie jenen der Kinder verwendet. Dass er den ganzen Betrag von Fr. 57'600.- ausschliesslich für die Kinder verwendet habe, habe dieser aus guten Gründen nicht behauptet und erschiene solches angesichts dessen finanzieller Verhältnisse auch als völlig unglaubhaft. Unter diesen Umständen könne keine Schenkung der geschiedenen Ehefrau an die beiden Kinder vorliegen, fehle es diesbezüglich doch schon am Erfordernis der Bereicherung aus dem Vermögen eines andern. Die Kinder seien indessen überhaupt nicht bereichert worden, da bei ihnen kein Vermögenszugang stattgefunden habe. Eine Schenkung gegenüber dem Pflichtigen werde hingegen nicht behauptet.

- C. Die Rekurskommission hiess einen dagegen erhobenen Rekurs teilweise gut und wies die Sache zur weiteren Untersuchung an das kantonale Steueramt zurück.

Erwägungen:

2. a) Nach ständiger Rechtsprechung werden der massgeblichen Bemessungsperiode alle diejenigen steuerbaren Einkünfte zugerechnet, die dem Steuerpflichtigen in diesem Zeitraum mit der Wirkung zugeflossen sind, dass sich seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gesteigert hat (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 50 N 5 ff. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte inne hat. Voraussetzung des Zuflusses ist somit ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann, wobei der Forderungserwerb in der Regel die Vorstufe des Eigentumserwerbs (Geldleistung) darstellt. Einkünfte fliessen dem Steuerpflichtigen grundsätzlich zu dem Zeitpunkt zu, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist; dann hat er einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht erworben.

Die Praxis stellt regelmässig auf die Fälligkeit des betreffenden Rechtsanspruchs ab (sog. gemässigte Soll-Methode). Ist die Erfüllung der Forderung besonders unsicher, ist hingegen der Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs massgeblich. So erfasst die

Praxis mitunter Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erst im Zeitpunkt der Auszahlung, insbesondere dann, wenn das Einkommen wegen Zahlungsunfähigkeit oder –unwilligkeit des Arbeitgebers noch nicht als realisiert gilt (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 17 N 63, mit Hinweisen).

- b) Hinsichtlich des zeitlichen Abflusses von Einkommen besteht demgegenüber keine einheitliche Praxis. Richner/Frei/Kaufmann (§ 59 N 19) sind indes – in Anlehnung an RB 1988 Nr. 29 – der Ansicht, hinsichtlich des Einkommensabflusses müssten die gleichen Prinzipien zur Anwendung gelangen wie beim Einkommenszufluss, d.h. für Abzüge im privaten Bereich sei auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Schuld abzustellen.

Soweit erkennbar, wurde die Frage des steuerlich massgebenden Zeitpunkts für Vermögensabflüsse bisher nur für Gewinnungskosten (vgl. dazu Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989, S. 42 f., der sich ebenfalls auf die Forderung der Methodenkonformität zwischen der zeitlichen Zuordnung der Einkünfte und Abzüge beschränkt), Schuldzinsen (in weitgehender Einigkeit sprechen sich Praxis und Lehre für die Fälligkeit als massgebenden Zeitpunkt aus; vgl. dazu statt vieler Richner/Frei/Kaufmann, § 50 N 21; Locher, Art. 33 N 4) und Liegenschaftsunterhaltskosten (vgl. Locher, Art. 32 N 57; diskutiert werden etwa der Zeitpunkt des Zugangs der Rechnung und der Zahlungszeitpunkt, andere Kantone [bspw. Kt. Aargau] halten das Rechnungsdatum für massgeblich) breiter erörtert. Hinsichtlich familienrechtlicher Unterhaltsbeiträge knüpft ein Autor (Patrick Holtz, Steuerrechtliche Folgen der Ehescheidung, 1989, S. 133), vornehmlich gestützt auf eine rein grammatikalische Auslegung der Steuergesetze, an die tatsächliche Erfüllung an. Als einheitlicher Gesichtspunkt liesse sich allenfalls (mit den erwähnten Vorbehalten) die Fälligkeit der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Leistung herauschälen (vgl. StRK II, 31. Mai 2002, 2 ST.2002.98).

- c) Vorab bestehen aber für den Privatbereich gewisse Bedenken systematischer Art, wenn (sowohl für Einkommenszu- als auch -abflüsse) auf die blosse Fälligkeit einer Forderung bzw. Schuld abgestellt und so nach dem gemeinhin als gemässigte Soll-Methode bezeichneten Konzept die hier an sich geltende Ist- mit der Soll-Methode vermischt wird. Andererseits stützt sich diese Methode – soweit es sich um Einkommenszufluss handelt – auf eine breit abgestützte und langjährige Rechtsprechung, von welcher abzuweichen sich nicht rechtfertigt. Dass aber Einkünfte und Ausgaben hinsichtlich ihrer zeitlichen Anknüpfung schon vom Grundsatz her unterschiedlich behandelt werden sollten, lässt sich sachlich nicht begründen und würde letztlich auch die Gefahr von Verzerrungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit sich bringen (a.M.

Locher, Art. 33 N 39, wonach das sogenannte Kompensationsprinzip nur in quantitativer, nicht aber in zeitlicher Hinsicht gelte). Insofern ist es sachgerecht, in grundsätzlicher Hinsicht – in Nachachtung der Rechtsprechung zur Einkommenseite – auch abzugsseitig auf die Fälligkeit einer Schuldverpflichtung abzustellen. Auf diese Weise sind auch den Möglichkeiten der Aufwandverschiebung vom einen Steuerjahr ins nächste Grenzen gesetzt.

- d) Allerdings darf bei alledem die wirtschaftliche Realität nicht ausser Acht gelassen werden. Nicht zuletzt am Beispiel des Liegenschaftenerhalts zeigt sich, dass das blosses Abstellen auf die Fälligkeit der Werklohnforderung oder gar auf das Rechnungsdatum in vielen Fällen zu falschen Ergebnissen führt: So billigen die Unternehmer noch immer oftmals Skontoabzüge und Rabatte zu, was dazu führt, dass der Steuerpflichtige unter Umständen höhere Unterhaltsaufwendungen abziehen könnte, als er bei rascher Zahlung, d.h. Skontoberechtigung, effektiv getätigt hat, sofern auf den blossen Rechnungsbetrag oder das Fälligkeitsdatum abgestellt würde. Hinzu kommt, dass – vor allem bei umfangreicheren Unterhaltsarbeiten – seitens der Besteller oftmals erst nach Rechnungsstellung mehr oder weniger erhebliche Minderungsansprüche geltend gemacht werden und sich die Parteien hierauf auf einen gegenüber dem Rechnungsbetrag reduzierten Werklohn einigen. Wird nicht allein auf die tatsächliche Zahlung abgestellt, und zwar auch in zeitlicher Hinsicht, ist bei Anwendung der gemässigten Soll-Methode die Forderung verständlich, dass anhand eines Zahlungsbelegs nachzuweisen sei, wie hoch die effektiven Aufwendungen waren.

Ähnlich verhält es sich hinsichtlich der hier strittigen Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen Ehegatten. Erfahrungsgemäss werden Alimente häufig verspätet, nur zu einem Teil oder überhaupt nicht bezahlt. Unter diesem Gesichtspunkt wäre es vom Ergebnis her stossend, bloss auf die Unterhaltsverpflichtung als solche abzustellen und damit jedem Unterhaltsschuldner die entsprechenden Abzüge auch dann zuzubilligen, wenn er seine Zahlungspflicht schuldhaft oder unverschuldet vernachlässigt. Gemessen an seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit würde er in solchen Fällen unterbesteuerter. Analog zu den vorstehenden Erwägungen und in Übereinstimmung mit der steuerlichen Behandlung beim Unterhaltsberechtigten kann zwar grundsätzlich auf die Entstehung der Forderung bzw. auf deren Fälligkeit abgestellt werden. Ergeben sich im Einschätzungsverfahren oder aufgrund anderer Umstände indessen Zweifel an der Sicherheit der tatsächlichen Erfüllung, etwa in Anbetracht der mutmasslich beschränkten Leistungsfähigkeit, einer Überschuldungssituation oder der dauerhaften Säumnis des Unterhaltsschuldners in der Erbringung seiner Leistungen, ist vom Steuerpflichtigen

gegebenenfalls ein Zahlungsnachweis zu verlangen. Vermag er diesen Nachweis für den fraglichen Zeitraum nicht oder nicht im Umfang der geltend gemachten Abzüge zu erbringen, liegt es nahe, die (nachträgliche) richtige Erfüllung gemäss Konvention oder gerichtlichem Entscheid aufgrund aller im Zeitpunkt der Fälligkeit bekannten Umstände als besonders unsicher zu beurteilen. Diesfalls wäre der Abzug analog zu den einkommensseitigen Grundsätzen lediglich im tatsächlich nachgewiesenen Umfang zu gewähren.

- e) aa) Vorliegend steht fest, dass der Pflichtige die für das Jahr 2000 geschuldeten Unterhaltsbeiträge nicht geleistet hat, sondern sie ihm nach vorhergehender Stundung noch im Lauf desselben Jahres erlassen worden sind. Per Ende 2000 bestand demzufolge keine Schuld mehr (die Erfüllung der Forderung war somit nicht bloss besonders unsicher, sondern geradezu ausgeschlossen), d.h. der Pflichtige war von der Pflicht zur Zahlung der verfallenen Beiträge definitiv befreit.
- bb) Die Unterhaltsbeiträge sind jedoch nicht Ende Jahr geschuldet, sondern werden je einzeln in zwölf Monatsbeträgen fällig, zahlbar jeweils auf Anfang jeden Monats. Im nachträglichen Erlass der einzelnen Leistung kann unter Umständen durchaus eine Schenkung der geschiedenen Ehefrau an den Pflichtigen erblickt werden. Dies bedeutet, dass dem Pflichtigen – in Anwendung der gemässigten Soll-Methode – für die vor der Schenkung verfallenen Monatsbeträgen, falls die Erfüllung nicht besonders unsicher war, ein entsprechender Abzug zuzugestehen ist. Gleichzeitig sind aber sämtliche schenkungsweise erlassenen Unterhaltsbeiträge gestützt auf das Steuergesetz des Kantons Tessin, dem Wohnsitzkanton der Gläubigerin und Schenkgeberin, mit einer Schenkungssteuer zu belegen. Nachdem jegliche verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Pflichtigen und dessen geschiedener Ehefrau fehlen, hat er mit dem Höchstsatz der Schenkungssteuer gemäss Tessiner Recht zu rechnen (vgl. Art. 164 Legge tributaria).
- cc) Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ergeben sich unterschiedliche Rechtsfolgen, indem zu unterscheiden ist, ob ein Alimentengläubiger vor Verfall der einzelnen Monatsbeträge auf seinen Anspruch verzichtet oder erst danach. Im ersten Fall erwirbt er keine durchsetzbare, weil nicht fällige Forderung und ist diese bei ihm nach den einschlägigen Realisationskriterien auch nicht zu besteuern. Umgekehrt lässt sich bei solcher Sachlage aber auch kein steuerlicher Abzug beim Schuldner begründen. Mit andern Worten sind nur solche Alimentenleistungen abzugsfähig, welche auf Fälligkeiten für Monate vor dem Schuldnerlass entfallen. Diesen Zeitpunkt darzutun und nachzuweisen obliegt gemäss der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung (RB

1987 Nr. 35) dem Steuerpflichtigen, da dieser mit dem Abzug von Unterhaltsbeiträgen eine steuermindernde Tatsache geltend macht.

- dd) Voraussetzung einer jeden Schenkung ist ein Schenkungswille (animus donandi) des Schenkgebers. Fehlt dieser, kann weder aus zivilrechtlicher noch aus steuerrechtlicher Sicht von einer Schenkung gesprochen werden. Erfolgt ein Forderungsverzicht bzw. Schuldverlass in erster Linie deshalb, da der Gläubiger einsehen muss, dass die Vollstreckung der Forderung angesichts der konkreten Umstände ohnehin nicht oder kaum erfolgreich wäre, kann nicht ernsthaft auf einen Schenkungswillen geschlossen werden, sondern können Motive gänzlich anderer Art (z.B. Ersparnis der nicht unerheblichen Vollstreckungskosten) massgeblich sein. Eine Betreuung ist zwar auch für familienrechtliche Unterhaltsleistungen ohne weiteres möglich. Ein Eingriff in seinen Notbedarf ist dem Unterhaltsschuldner indes nur insoweit zuzumuten, als das Einkommen des betreibenden Alimentengläubigers mit Einschluss der Alimentenforderungen zur Deckung des eigenen Notbedarfs nicht ausreicht. Der Eingriff in den Notbedarf des Schuldners ist dabei so zu bemessen, dass sich dieser und der Gläubiger in gleichem Verhältnis einschränken müssen (vgl. dazu statt vieler BGE 121 IV 273 E. 3 d, mit Hinweisen). Diese Rechtsprechung ist auch massgeblich für die Frage nach der Gewissheit der zu erwartenden Erfüllung. Wie erwähnt ist für den Einkommenszu- und -abfluss jedenfalls aus praktischen Gründen an die tatsächliche Erfüllung, d.h. die Zahlung anzuknüpfen, wenn diese unter Würdigung aller Umstände als unsicher erscheint. Diese Unsicherheit kann sich mithin auch deshalb ergeben, da die Vollstreckung einen unzulässigen Eingriff in den Notbedarf des Schuldners bedingen würde.
- ee) Bereits eine summarische Betrachtung der Verhältnisse des Pflichtigen lässt vorliegend im Licht des Kreisschreibens der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich an die Bezirksgerichte und Betreibungsämter über Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (in der für die strittige Steuerperiode anwendbaren Fassung vom 1. April 1994) auf eine krasse Unterdeckung schliessen, müsste er die gemäss Konvention geschuldeten Unterhaltsbeiträge tatsächlich erbringen. Wie die gemäss Scheidungskonvention geschuldeten Alimente errechnet wurden, bleibt im Dunkeln; denkbar ist immerhin, dass der Verbleib der beiden gemeinsamen Kinder im Haushalt des Pflichtigen damals unberücksichtigt blieb. Eine Verbesserung seiner Einkommensverhältnisse in näherer Zukunft wurde weder geltend gemacht, noch ist eine solche aufgrund der Akten zu erwarten. Demgegenüber lebt die Rentengläubigerin gemäss Darstellung des Pflichtigen in komfortablen wirtschaftlichen Verhältnissen, welche es ihr erlauben, auf ein ganzes Jahresbetreffnis an

Unterhaltsbeiträgen zu verzichten. Damit erscheint mehr als ungewiss, ob und inwieweit die Voraussetzungen für einen (massvollen) Eingriff ins betriebsrechtliche Existenzminimum des Schuldners überhaupt gegeben waren. Anders gesagt: eine Betreuung hätte mit grosser Wahrscheinlichkeit nur in jenem Umfang erfolgen können, als dessen Existenzminimum nicht tangiert worden wäre. Die Festlegung dieses Anteils erweist sich vorliegend als unmöglich, da der Pflichtige – obwohl vom Steuerkommissär verlangt – keinerlei aussagekräftigen Angaben zu seinen Lebensverhältnissen gemacht hat.

- f) Nach alledem ist der Sachverhalt nicht hinreichend abgeklärt. Das Geschäft ist daher an die Vorinstanz zur weiteren Untersuchung zurückzuweisen. Diese wird mittels geeigneter Auflage abzuklären haben, wann genau die geschiedene Ehefrau des Pflichtigen endgültig auf die Unterhaltszahlungen verzichtete. Hinsichtlich der vor dem Verzicht verfallenen Betreffnisse ist sodann zu ermitteln, ob und in welchem Umfang deren Erfüllung unsicher schien und deshalb nicht bereits an den Zeitpunkt der Fälligkeit, sondern an jenen der Zahlung selbst anzuknüpfen wäre. Denkbar ist ohne weiteres, dass die Erfüllung der Alimentenverpflichtung ex tunc als zum einen Teil sicher, zu einem anderen indes als höchst unsicher zu beurteilen sein wird. Dabei wird es unumgänglich sein, den Notbedarf des Pflichtigen abzuklären. Sodann ist es Sache des kantonalen Steueramts und nicht der Rekurskommission, den Tessiner Steuerbehörden eine entsprechende Mitteilung zu machen, falls es aufgrund der Erwägungen in diesem Entscheid sowie eigener Feststellungen zum Schluss gelangen sollte, es liege eine Schenkung von Y an den Pflichtigen vor.

Eine Rückweisung an die Vorinstanz drängt sich im Übrigen schon deshalb auf, da der Pflichtige, würde die Rekurskommission die nun notwendigen Sachverhaltsermittlungen selbst vornehmen, aufgrund der neuen Rechtsgrundlage in unzulässiger Weise der Instanzenzug verkürzt würde.