

BGer 2C 1047/2016 vom 31. Juli 2017

Bundesgericht, 2017-07-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1047_2016

FR: TF 2C 1047/2016 du 31 juillet 2017

IT: TF 2C 1047/2016 del 31 luglio 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau, Steuerjahr 2013 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen zwei Endentscheide (Art. 90 BGG) in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) des kantonal letztinstanzlichen Verwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Ein Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG liegt nicht vor. Die Beschwerdeführer sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten. Sollten die Beschwerdeführer mit der Bezeichnung "EMRK-Beschwerde" eine subsidiäre Verfassungsbeschwerde erheben, bleibt hierfür gemäss Art. 113 BGG kein Raum, weshalb darauf nicht einzutreten wäre. Die damit geltend gemachte Verletzung von Art. 8 und 14 EMRK ist gemäss Art. 95 lit. b BGG im Rahmen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zu prüfen.

E. 1.2

Stehen sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Kantons- und Gemeindesteuern zur Diskussion, so hat das Verwaltungsgericht grundsätzlich zwei Entscheide zu fällen, wobei beide im gleichen Akt ergehen können (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262). Die steuerpflichtige Person hat ihrerseits grundsätzlich zwei Beschwerden an das Bundesgericht einzureichen, welche jedoch wiederum beide in der gleichen Rechtsschrift enthalten sein können. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen die zwei praktisch übereinstimmenden Urteile bezüglich einerseits die Kantons- und Gemeindesteuern und andererseits die direkte Bundessteuer. Da beide Steuerarten auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, rechtfertigt es sich, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis; vgl. auch Urteil 2C_693/2014 / 2C_694/2014 vom 4. März 2015 E. 1.2). Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführer ist nichts daran auszusetzen, dass die Vorinstanz die bei ihr hängigen Verfahren nicht vereinigt hat.

E. 1.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur die geltend gemachten Vorbringen, falls allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten, insbesondere des Willkürverbots, gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG). In der Beschwerde ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232).

E. 1.4

Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_837/2014 vom 23. Februar 2015 E. 2.2).

E. 1.5

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 97 und 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2 S. 117). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen (BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356; 136 II 304 E. 2.5 S. 314). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht. Bei ungenügender Rüge und Begründung ist auf die Rüge nicht einzutreten (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266).

E. 1.6

In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252 mit Hinweisen).

E. 2

Die Beschwerdeführer machen geltend, dass für die Kinderdrittbetreuungskosten ein Abzug in der Höhe von Fr. 13'900.-- (Fr. 18'552.-- Fremdbetreuungskosten abzüglich Verpflegungskosten in Höhe von praxisgemäss 25%) statt von nur Fr. 10'100.-- bei der direkten Bundessteuer bzw. von Fr. 4'000.-- bei den kantonalen Steuern zuzulassen sei. Dabei seien Fr. 10'100.-- bzw. Fr. 4'000.-- mit dem Pauschalabzug für Kinderdrittbetreuungskosten zu erfassen und die restlichen Fr. 3'800.-- bzw. Fr. 9'900.-- als

echte Gewinnungskosten vom steuerbaren Einkommen abzuziehen. Die Nichtgewährung des Abzugs in der Höhe von Fr. 13'900.-- stelle eine Verletzung von Art. 25 DBG bzw. von Art. 9 Abs. 1 StHG sowie von Art. 14 i.V.m. Art. 8 EMRK dar. II. Direkte Bundessteuer

E. 3.1

Streitgegenstand kann nur sein, was bereits Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder allenfalls hätte sein sollen und was gemäss der Dispositionsmaxime zwischen den Parteien noch strittig ist. Im Laufe des Rechtsmittelverfahrens kann sich der Streitgegenstand verengen bzw. um nicht mehr strittige Punkte reduzieren, grundsätzlich jedoch nicht erweitern oder inhaltlich verändern (vgl. BGE 136 II 457 E. 4.2 S. 462 f.; 136 II 165 E. 5 S. 174; je mit Hinweisen). Die Beschwerdeführer bringen sinngemäss vor, auch in Bezug auf die direkte Bundessteuer nach wie vor an einem Abzug von Fr. 13'900.-- festzuhalten; die Vorinstanz habe zu Unrecht einen teilweisen Beschwerderückzug vorgenommen. Hierzu verweisen sie auf ihren Rekurs vom 26. Juni 2015 gegen den Einspracheentscheid. Daraus geht hervor, dass sie die Steuerrekurskommission darum ersuchten, den bereits gewährten Abzug bei der direkten Bundessteuer um Fr. 3'800.-- auf Fr. 8'926.-- zu erhöhen. Gemäss vorinstanzlichem Urteil hatten sie ausserdem mit Eingabe vom 7. August 2015 einen Abzug von Fr. 13'914.-- gegenüber Fr. 10'100.-- beantragt. Nicht klar ist, weshalb die Vorinstanz im Sachverhalt erwähnte, dass die Steuerrekurskommission mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern von einem teilweisen Rekursrückzug ausgegangen sei, gleichzeitig aber die Frage in den Erwägungen im Urteil zur direkten Bundessteuer abgehandelt hat. Allerdings machen auch die Beschwerdeführer vor Bundesgericht keine weiteren Ausführungen dazu. Immerhin scheint klar, dass es diesen stets um die Differenz von Fr. 3'800.-- bei der direkten Bundessteuer bzw. von Fr. 9'900.-- bei den kantonalen Steuern ging, welche sie nicht zum Abzug bringen konnten. Da die vorliegende Beschwerde im Ergebnis ohnehin abzuweisen ist, braucht der Problematik an dieser Stelle letztlich nicht weiter nachgegangen zu werden.

E. 3.2

Von den steuerbaren Einkünften werden gemäss Art. 212 Abs. 2bis DBG (in der bis am 31. Dezember 2013 gültigen und hier massgebenden Fassung; AS 2010 455; vgl. seit 1. Januar 2014 Art. 33 Abs. 3 DBG) unter anderem abgezogen die nachgewiesenen Kosten, jedoch höchstens 10 100 Franken, für die Drittbetreuung jedes Kindes, das das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichtigen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Personen stehen. Bei der direkten Bundessteuer kann somit bei gegebenen Voraussetzungen ein Abzug für die Kosten der Kinderbetreuung durch Dritte geltend gemacht werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind die durch die Drittbetreuung der Kinder entstandenen Kosten indes nicht als steuerlich abzugsfähige Gewinnungskosten (Berufskosten) zu qualifizieren. Diese können zwar mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, gelten aber praxisgemäss als Aufwendungen, die zur Erreichung oder Erhaltung der Erwerbsfähigkeit schlechthin getätigt werden. Dazu gehören nebst der Kinderbetreuung während der Arbeitszeit etwa auch die Kosten für die allgemeine Erhaltung oder Verbesserung der Arbeitskraft bzw. der Gesundheit (vgl. BGE 142 II 293 E. 3.4 S. 300; 124 II 29 E. 3d S. 34 f.; Urteil 2A.681/2004 vom 10. Dezember 2004 E. 2; je mit Hinweisen). Der Kinderbetreuungskostenabzug ist daher in der Form eines allgemeinen Abzugs ausgestaltet, der zur Berücksichtigung der individuellen wirtschaftlichen

Leistungsfähigkeit für besondere Aufwendungen gewährt wird (vgl. auch Urteil 2A.104/2001 vom 5. Oktober 2001 E. 3c). Er ist zudem auf einen Maximalbetrag pro Kind und Jahr beschränkt (vgl. zum Ganzen auch Kreisschreiben der ESTV Nr. 30 "Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG" vom 21. Dezember 2010 Ziff. 8; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 39 zu Art. 32 DBG). Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass den Beschwerdeführern für die angefallenen Kosten der Kinderbetreuung nicht ein Abzug in der Höhe der geltend gemachten Fr. 13'900.--, sondern lediglich in der Höhe des gesetzlich zulässigen Maximalbetrages von Fr. 10'100.-- zu gewähren ist.

E. 3.3

Daran vermögen auch die Ausführungen der Beschwerdeführer nichts zu ändern. Der von ihnen erwähnte Art. 25 DBG regelt, dass von den steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26-33 a abgezogen werden können. Bei unselbständig Erwerbstätigen können Gewinnungskosten nur im Rahmen der gesetzlichen Umschreibung von Art. 26 DBG abgezogen werden, das heisst es sind - abgesehen von Weiterbildungs- und Umschulungskosten - nur die Kosten abziehbar, die notwendig bzw. erforderlich sind, um die betreffenden Einkünfte zu erzielen (vgl. BGE 142 II 293 E. 3.3 S. 299 f.; 124 II 29 E. 3b S. 32 f.). Wie soeben dargelegt, lässt die Rechtsprechung Kinderdrittbetreuungskosten nach Art. 33 Abs. 3 DBG bzw. dem hier anwendbaren Art. 212 Abs. 2bis DBG gerade nicht als Gewinnungskosten zum Abzug zu. Zudem liegt auch keine Verletzung von Art. 8 oder Art. 14 EMRK vor. Bereits die Vorinstanz hat ausgeführt, dass es fraglich sei, ob die zu beurteilende steuerliche Problematik überhaupt unter den Anwendungsbereich der EMRK falle. Selbst wenn dies der Fall sei (was allerdings zweifelhaft ist, vgl. Urteil 2C_810/2015 / 2C_811/2015 vom 25. Januar 2017 E. 5.3 ff.), würde die Limitierung eines steuerlichen Abzugs für Drittbetreuungskosten das familiäre Zusammenleben weder beschränken noch verunmöglichen. Von einer strukturellen Diskriminierung von Frauen oder Eltern könne keine Rede sein. Auch sei nicht ersichtlich, inwiefern die Limitierung des Abzugs eine Lenkungsabgabe zur Beschränkung der ausserhäuslichen Erwerbstätigkeit von Frauen oder Müttern darstelle. Aus dem Urteil des EGMR Di Trizio gegen Schweiz vom 2. Februar 2016 (7186/09) betreffend die gemischte Methode zur Berechnung von IV-Renten bei teilzeitlich erwerbstätigen Personen könnten die Beschwerdeführer nichts zu ihren Gunsten ableiten. Nicht stichhaltig sei auch der Vergleich mit Expatriates, die in gewissen Fällen die Kosten für Privatschulen in Abzug bringen können, da es vorliegend nicht um die Kosten einer Privatschule gehe. Die Beschwerdeführer bringen im bundesgerichtlichen Verfahren vor allem vor, die vorinstanzliche Begründung erweise sich als unsubstanziert. Inwiefern dieser nicht zu folgen sei und tatsächlich eine, allerdings nicht ersichtliche, Verletzung der EMRK vorliege - zumal Art. 6 EMRK in steuerrechtlichen Verfahren ohne strafrechtlichen Charakter nicht anwendbar ist (vgl. BGE 140 I 68 E. 9.2 S. 74) - legen sie nicht dar. Damit lassen sie eine den gesetzlichen Anforderungen genügende Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen vermissen. So oder so ist aber festzuhalten, dass im vorliegenden Fall weder eine Diskriminierung noch ein Verstoß gegen das Willkürverbot auszumachen ist, auch nicht in Bezug auf den Maximalbetrag der zulässigen Abzüge für Drittbetreuungskosten: Selbst wenn Bestrebungen im Gang sind, diese Beträge in Zukunft zu erhöhen, ist die momentane Gesetzeslage klar und wurde diese mehrfach von der Rechtsprechung bestätigt. Von einer Diskriminierung erwerbstätiger Mütter und Väter kann

nicht gesprochen werden; vielmehr wurde der Kinderbetreuungsabzug eingeführt, um im Sinne des verfassungsrechtlichen Gebots der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine Gleichbehandlung der Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen, und jenen, die sie fremd betreuen lassen, zu erreichen. Im Sinne der vertikalen und horizontalen Harmonisierung sollte der Abzug zwingend sowohl im DBG als auch im StHG verankert und an die gleichen Voraussetzungen geknüpft werden. Die Festlegung des Maximalbetrages sollte aber den Kantonen freigestellt werden (Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern, BBl 2009 4729, 4750 Ziff. 1.2.3.1.3). Im Übrigen ist es, worauf ebenfalls schon die Vorinstanz hingewiesen hat, Sache des Gesetzgebers und nicht des Gerichts, den Maximalbetrag gegebenenfalls zu erhöhen. Auf die detaillierten Ausführungen der Beschwerdeführer betreffend die Notwendigkeit der für ihre Tochter gewählten Fremdbetreuung ist schliesslich mangels Relevanz nicht einzugehen.

E. 3.4

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 ist somit abzuweisen. III. Staatssteuer

E. 4

Die massgeblichen Bestimmungen betreffend die Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten im Steuerharmonisierungsgesetz (Art. 9 Abs. 1 und 2 lit. m StHG) und im kantonalen Steuerrecht (§ 34 Abs. 1 Ziff. 13 lit. c des Gesetzes des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern [Steuergesetz, StG/TG; RB 640.1]) stimmen im Wesentlichen mit der Regelung von Art. 212 Abs. 2bis DBG überein. Für die kantonalen Steuern kann somit auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG ist die Festlegung der Höhe des zulässigen Abzugs dem kantonalem Recht überlassen (vgl. bereits soeben E. 3.3). Das kantonale Steuergesetz hat diesen auf Fr. 4'000.-- festgesetzt; es kann in diesem Zusammenhang auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (E. 3.2-3.5 des angefochtenen Entscheids). Dass die Kantone unterschiedliche Maximalbeträge festgesetzt haben, ist eine zulässige Ausübung des ihnen von Bundesrechts wegen eingeräumten Ermessensspielraums; auch insofern ist keine Diskriminierung auszumachen. Eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu anderen, im Kanton Thurgau steuerpflichtigen Erwerbstätigen machen die Beschwerdeführer zu Recht nicht geltend. Im Übrigen wurde ihnen der maximal zulässige Abzug unbestrittenermassen gewährt. Die Beschwerde betreffend die kantonalen Steuern 2013 ist daher ebenfalls abzuweisen. IV. Kosten und Entschädigung

E. 5

Die Beschwerdeführer rügen in Bezug auf die vorinstanzlichen Verfahrenskosten, ihnen seien dadurch, dass die Vorinstanz die Verfahren nicht vereinigt hätte, höhere Kosten entstanden und das Erheben von zwei Mal Fr. 2'000.-- sei offensichtlich unverhältnismässig. Das Bundesgericht prüft die Anwendung kantonalen Verfahrensrechts nur auf Bundesrechtsverletzungen, namentlich Willkür hin (vgl. BGE 141 I 36 E. 1.3; vgl. auch vorstehend E. 1.4). Bei einem Streitwert - gemäss Beschwerdeführer - von Fr. 2'700.-- erscheinen die erhobenen Verfahrenskosten nicht als willkürlich, weshalb der entsprechende Antrag abzuweisen ist.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen, wobei diese untereinander solidarisch haften (Art. 65, Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.