

BGer 2C 160/2022 vom 27. Dezember 2022

Bundesgericht, 2022-12-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_160_2022

FR: TF 2C 160/2022 du 27 décembre 2022

IT: TF 2C 160/2022 del 27 dicembre 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich sowie direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2016 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, zumal ein Beschwerderecht gemäss 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) vorgesehen ist (Art. 83 BGG ; vgl. Urteil 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 1.1). Der Beschwerdeführer ist bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem ist er durch das angefochtene Urteil in seinen schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Er ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 155 E. 4.4.5) und verfügt es über volle Kognition (Art. 95 BGG ; BGE 141 V 234 E. 2). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 142 I 99 E. 1.7.2 ; 139 I 229 E. 2.2).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht es nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, unvollständig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurden und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.2 ; 142 I 135 E. 1.6; Urteil 2C_827/2019 vom 17. Januar 2020 E. 2.2). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (

BGE 140 III 264 E. 2.3; 139 II 404 E. 10.1). II. Direkte Bundessteuer

E. 2

Hier geht es zuerst einmal um die Frage, ob der Beschwerdeführer hinreichend nachgewiesen hat, eine Rechtspflicht für die Bezahlung der geleisteten Unterstützungsbeiträge zugunsten seiner Tochter gehabt zu haben. Dies hat das kantonale Steueramt (und nach ihr die Rechtsmittelinstanzen) verneint und wegen ungenügend befolgter Mitwirkungspflicht eine Ermessensveranlagung vorgenommen.

E. 2.1

Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG werden von den steuerbaren Einkünften die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder abgezogen, während Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungsspflichten nicht abgezogen werden können. Abzugsfähige Unterhaltsbeiträge sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Leistungen, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, ohne diesen einen Vermögenszuwachs zu verschaffen. Nicht vorausgesetzt wird das Bestehen einer gerichtlichen Anordnung oder eines entsprechenden Vertrags zwischen den Ehegatten, hingegen müssen die Leistungen unmittelbar familienrechtlich geschuldet sein, das heisst in Erfüllung einer Rechtspflicht erbracht werden, wohingegen freiwillig geleistete Beiträge nicht zum Abzug berechtigen. Unterhaltsbeiträge für Kinder haben ihre zivilrechtliche Grundlage in der Unterhaltspflicht der Eltern (Art. 276 ff. ZGB) und können gegebenenfalls durch Unterhaltsverträge, die je nachdem durch die Vormundschaftsbehörde oder das Gericht zu genehmigen sind (Art. 287 ZGB), oder durch das Gericht festgelegt werden (Art. 279 ZGB). Zum Unterhalt eines Kindes im Sinne von Art. 276 ZGB gehört alles, was das Kind für sein Leben und seine körperliche, geistige und sittliche Entfaltung benötigt. Dazu zählt insbesondere auch die Ausbildung (vgl. zum Ganzen u.a. das Urteil 2C_1008/2013 vom 6. Juni 2014 E. 2.1 u. 2.2).

E. 2.2

In Anwendung dieser Bestimmungen und im Einklang mit der dazu ergangenen Rechtsprechung hat die Vorinstanz erwogen, dass der geltend gemachte Abzug in diesem Ausmass nicht gewährt werden könne, da wohl Zahlungen in der besagten Höhe effektiv nachgewiesen seien, nicht aber eine diesen Zahlungen entsprechende Rechtspflicht gemäss Art. 276 ZGB .

E. 2.2.1

Vorliegend sei der Pflichtige unbestrittenermassen gemäss Art. 276 ZGB gegenüber seiner minderjährigen Tochter, welche damals mit der Mutter in Thailand gelebt habe, unterhaltspflichtig gewesen. Ebenfalls sei aufgrund der der Steuererklärung 2016 beigelegten Kontoauszügen unbestritten, dass er Zahlungen in der Höhe von Fr. 39'820.-- an die Kindsmutter getätigt habe.

E. 2.2.2

Jedoch müssten abziehbare Unterhaltsbeiträge unmittelbar familienrechtlich geschuldet sein. Steuerrechtlich zum Abzug zugelassen seien folglich nur solche Leistungen in Erfüllung einer familienrechtlichen Unterhaltspflicht, nicht aber freiwillig geleistete Beiträge. Hier sei zwar unbestritten, dass der beschwerdeführende Ehemann

unterhaltspflichtig sei und er die Höhe der tatsächlich geleisteten Zahlungen nachgewiesen habe. In welchem Umfang eine familienrechtliche Unterhaltspflicht bestanden habe, sei indes unklar. Der Umfang der Unterhaltspflicht ergebe sich nicht bereits aus den konkreten Lebenshaltungskosten der alimentierten Person, da nicht der tatsächliche, sondern höchstens der erforderliche Bedarf zu berücksichtigen sei (vgl. zum Ganzen E. 2.4 des angefochtenen Urteils).

E. 2.3

Dagegen macht der Beschwerdeführer geltend, dass er alle relevanten Belege zu den Unterstützungsbeiträgen geliefert habe. Stattdessen habe das Steueramt neue und ungerechtfertigte Forderungen hinsichtlich einer Nachweis- und Mitwirkungspflicht aufgestellt. Auch habe es die eingereichte Unterhaltsvereinbarung nicht akzeptiert, obwohl es sich um die Niederschrift der lange bestehenden mündlichen Vereinbarung handle.

E. 2.3.1

Die Feststellung des Verwaltungsgerichts, wonach der Beschwerdeführer seine Rechtspflicht zur Bezahlung der getätigten Unterhaltsbeiträge unzureichend nachgewiesen habe, ist Teil der vorinstanzlichen Beweiswürdigung. Damit die Sachverhalts-Feststellungen des Verwaltungsgerichts für das Bundesgericht nicht verbindlich wären, müsste der Beschwerdeführer dartun können, dass sie geradezu offensichtlich unrichtig seien (vgl. oben E. 1.3). Vorliegend hat der Pflichtige mit den in der Steuererklärung 2016 eingereichten Bankbelegen die wohl effektiv bezahlten Unterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. 39'820.-- nachgewiesen. Unbelegt geblieben ist hingegen der Umfang der Kinderunterhaltspflicht. Dazu reichte der Pflichtige diverse Unterlagen ins Recht. Diese betreffen jedoch hauptsächlich die Mietkosten sowie Schulgebühren oder Gesundheitskosten und damit seine tatsächlich geleisteten Zahlungen, während den Akten keinerlei Hinweise auf den Umfang seiner effektiven familienrechtlichen Unterhaltspflicht für die Steuerperiode 2016 zu entnehmen sind. Aus den tatsächlichen Unterhaltszahlungen kann nicht ohne Weiteres auf den Umfang der effektiven Unterhaltspflicht geschlossen werden.

E. 2.3.2

Entgegen der Darstellung des Pflichtigen beruhen die von der Steuerbehörde einverlangten Nachweise auf keinen neuen und ungerechtfertigten Anforderungen. Nachdem das Ehepaar A. _____ Einsprache gegen die Veranlagung erhoben hatte, forderte sie das Steueramt mit Auflage vom 24. Januar 2018 und Mahnung vom 12. März 2018 zur Nachreichung weiterer Belege und der Gerichtsurteile auf, um die Unterhaltspflicht gegenüber der Tochter, den Verwendungszweck der Unterhaltszahlungen sowie deren tatsächliche Verwendung nachzuweisen. Erst nach der letzten Mahnung vom 25. Oktober 2019 reichte der Pflichtige eine vom 15. Januar 2020 datierte Vereinbarung über die Versorgung des Kindes zu den Akten, welche die Vorinstanzen für die Steuerperiode 2016 für nicht massgebend befanden.

E. 2.4

Gesamthaft bleibt demnach die vorinstanzliche Feststellung, wonach das Ausmass der getätigten Unterhaltsbeiträge unzureichend belegt sei und der entsprechende Abzug vom steuerbaren Einkommen nicht gewährt werden könne, für das Bundesgericht verbindlich. Weiter ist der Beschwerdeführer, indem er den ihm obliegenden Beweis unzureichend erbracht hat, auch seiner Mitwirkungspflicht im Verfahren nicht zur Genüge

nachgekommen. Somit ist die Steuerbehörde dazu befugt gewesen, eine Ermessensveranlagung vorzunehmen. Eine solche nimmt das kantonale Steueramt vor, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können.

E. 2.4.1

Der Beschwerdeführer ist bis heute den ihm obliegenden Nachweis betreffend den Umfang seiner Unterhaltspflicht gegenüber seiner Tochter schuldig geblieben. Zwar reichte er im Nachgang der letzten Mahnung vom 25. Oktober 2019 eine mit der Kindsmutter geschlossene Unterhaltsvereinbarung für seine Tochter ein, wonach er unter anderem zur Zahlung der Lebenshaltungs- sowie Ausbildungskosten verpflichtet sei und die Zahlungen der festgehaltenen Kosten vom Beschwerdeführer bereits seit dem 1. Januar 2015 veranlasst worden seien. Dabei handelt es sich jedoch um eine vom 15. Januar 2020 datierte und damit vier Jahre nach der massgebenden Steuerperiode nachträglich zu Beweiszwecken aufgesetzte Unterhaltsvereinbarung. So räumt der Beschwerdeführer selbst ein, dass die Unterhaltsvereinbarung zwischen ihm und der Kindsmutter nachträglich verfasst wurde, wobei ohne Belang ist, ob das die Niederschrift eines bestehenden mündlichen - und somit unbelegt gebliebenen - Vertrags dargestellt habe.

E. 2.4.2

Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, kann nachträglich aufgesetzten Verträgen, welche Jahre später lediglich zu Beweiszwecken errichtet werden, keine Beweiskraft zuerkannt werden. Als Verschriftlichung von Parteibehauptungen vermögen solche Verträge grundsätzlich keine in der Vergangenheit liegenden zivilrechtlichen Rechte und Pflichten zu begründen. Dies gilt insbesondere bei bereits erfüllten Verpflichtungen, weshalb die eingereichte Unterhaltsvereinbarung auch nicht als rechtliche Grundlage für die erfolgten Zahlungen angesehen werden kann.

E. 2.4.3

Wenn die steuerpflichtige Person auf eine rechtsgenügende und zum Fälligkeitszeitpunkt bestehende Unterhaltsvereinbarung verzichtet, hat sie die Folgen der daraus resultierenden Beweislosigkeit grundsätzlich selbst zu tragen. Dadurch, dass der Beschwerdeführer den ihm obliegenden Nachweis nicht erbringen konnte, befand sich die Steuerbehörde in einem Untersuchungsnotstand betreffend den Umfang der Unterhaltspflicht, weshalb sie zu Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen hat.

E. 3.1

Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG). Der Unrichtigkeitsnachweis kann auf zwei Arten erbracht werden:

E. 3.1.1

Einerseits kann durch das Beibringen von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden. Diesfalls ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen und die Untersuchungspflicht lebt wieder auf (Urteile 2C_96/2017 vom 19. September 2019 E. 5.2.1; 2C_90/2017 vom 16. Oktober 2017 E. 2.1; 2C_311/2010 vom 22. Dezember 2010 E.

3.2; 2C_485/2009 vom 8. April 2010 E. 3.1; 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.1; je m.w.H.)

E. 3.1.2

Andererseits ist aber auch möglich darzutun, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist. Bezüglich des quantitativen Elements der Ermessensveranlagung können nur grobe Schätzungsfehler gerügt werden. Offensichtlich unrichtig ist etwa eine Ermessensveranlagung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat bzw. wenn der kantonalen Behörde augenfällige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind. Der Sache nach geht es um qualitativ schwerwiegende Fehler, welche die Schätzung im Ergebnis als willkürlich erscheinen lassen. Die Einsprachebehörde bzw. das zuständige Gericht kann sich dann nicht auf eine summarische, mehr oberflächliche Überprüfung beschränken. Die angefochtene Ermessensveranlagung ist mit der gleichen Gründlichkeit wie jede andere, "normale" Veranlagung zu überprüfen. Die Ermessensveranlagung ist jedoch nur dann aufzuheben oder anzupassen, wenn sie sich als qualifiziert unrichtig erweist, d.h. eine materielle Rechtsverweigerung darstellt. Das ist bei einer Schätzung unter anderem dann der Fall, wenn die Veranlagungsbehörde dabei methodisch unzutreffend vorgegangen ist (Urteile 2C_96/2019 vom 19. September 2019 E. 5.2.2 u. 5.2.3; 2C_90/2017 vom 16. Oktober 2017 E. 2.2; 2C_260/2014 und 2C_261/2014 vom 2. April 2014 E. 4.1; 2C_311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.4; je m.w.H.).

E. 3.2

Der Beschwerdeführer macht vorab geltend, die vom Verwaltungsgericht bestätigte Ermessensveranlagung sei ungerechtfertigt, da er seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen sei und die von ihm verlangten Nachweise für das Ausmass der Unterhalt-Rechtspflicht erbracht habe. In Wirklichkeit ist er bis heute den ihm obliegenden Nachweis betreffend den Umfang seiner Unterhaltspflicht gegenüber seiner Tochter schuldig geblieben, kann doch nachträglich aufgesetzten Verträgen, welche Jahre später lediglich zu Beweis Zwecken errichtet wurden, keine Beweiskraft zuerkannt werden. Da er auf eine rechtsgenügende und zum Fälligkeitszeitpunkt bestehende Unterhaltsvereinbarung verzichtet hat, muss er die Folgen der daraus resultierenden Beweislosigkeit tragen. Aufgrund des Untersuchungsnotstands betreffend den Umfang der Unterhaltspflicht ist zu Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen worden (vgl. dazu schon oben E. 2.4).

E. 3.3

Der Beschwerdeführer wendet sich im Wesentlichen gegen die ihm gegenüber ergangene Ermessensveranlagung, indem er ihr entgegenhält, dass sie verschiedene Kostenpunkte unzutreffend berücksichtige. Damit gelingt es ihm jedoch nicht, diese Veranlagung als geradezu willkürlich erscheinen zu lassen.

E. 3.3.1

Das Bundesgericht ist an die Ermessenseinschätzung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Sachverhaltsfeststellung und auf einer sachgerechten Abwägung der Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse beruht, wobei den zuständigen Behörden ein gewisser Spielraum für die zahlenmässige Auswertung der Untersuchungsergebnisse zusteht; solange sich ihre Schätzung im Rahmen des so gegebenen Spielraums hält, wird das Bundesgericht nicht eingreifen. Es täte dies (zumindest in Bezug auf die Tatsachenfeststellungen der Vorinstanz) nur, wenn der die

Ermessenseinschätzung schützende Entscheid letztlich willkürlich ist. Angesichts der besonderen Natur der Ermessensveranlagung sind bereits die Anforderungen an die Begründung der Einsprache hoch. Erst recht gilt dies im Verfahren vor Bundesgericht; appellatorische Kritik namentlich an den Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz genügt nicht (vgl. u.a. Urteile 2C_90/2017 vom 16. Oktober 2017 E. 2.2; 2C_260/2014 vom 2. April 2014 E. 4.1; 2C_311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.4).

E. 3.3.2

Entgegen den geltenden Anforderungen beschränkt sich der Beschwerdeführer darauf, die vom Steueramt vorgenommene Ermessensveranlagung vor Bundesgericht als unrichtig zu beanstanden und dieser Ermessensveranlagung appellatorisch seine eigene Sichtweise entgegenzuhalten. Die Vorinstanz hat sich ausführlich und überzeugend mit den Lebenshaltungskosten der Tochter des Beschwerdeführers in Thailand auseinandergesetzt und eingehend begründet, weshalb der ermessensweise festgelegte Betrag von Fr. 18'000.-- sämtliche tatsächliche (Lebenshaltungs-) Kosten zu decken vermöge (vgl. E. 4.1 u. 4.2 des angefochtenen Urteils). Die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Überweisungs-, Miet- und Schulkosten vermögen weder einzeln noch gesamthaft den Betrag von Fr. 18'000.-- als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen (vgl. dazu auch das ebenfalls gegenüber dem Beschwerdeführer ergangene Urteil 2C_96/2017 vom 19. September 2019 E. 5.3 zu derselben Frage, aber betreffend die Steuerperiode 2015). III. Staats- und Gemeindesteuern

E. 4

Die für die hier vorzunehmende Beurteilung im Rahmen der Staats- und Gemeindesteuern massgeblichen Bestimmungen (vgl. insb. Art. 9 Abs. 2 lit. c u. Art. 48 Abs. 2 Satz 1 StHG ; § 31 Abs. 1 lit. c, § 139 Abs. 2 und § 140 Abs. 2 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG-ZH; LS 631.1]) stimmen inhaltlich mit denjenigen überein, die bei der direkten Bundessteuer anwendbar sind. Demzufolge muss die Beurteilung auch zum gleichen Ergebnis führen. IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

E. 5

Nach dem Dargelegten erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

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