

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.18 vom 16. September 2022

ZH Steuerrekursgericht, 2022-09-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2022.18

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.18 du 16 septembre 2022

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.18 del 16 settembre 2022

Regeste

Aufrechnung des Vorteils, welcher der Pflichtigen aus der unentgeltlichen Benutzung des Geschäftsfahrzeugs für den Arbeitsweg erwächst. Pauschale von Fr. 0.70/km ist anwendbar, auch wenn der Arbeitgeberin allenfalls tiefere Kosten erwachsen sind. Schätzung des Anteils der Betreuungskosten an den gesamten Schulkosten einer Montessori Schule ist offensichtlich unrichtig. Korrektur, teilweise Gutheissung.

Erwägungen

E. 1

A, Steuergemeinde B,

E. 2

a) aa) Gemäss Art. 33 Abs. 3 DBG und § 31 Abs. 1 lit. j StG werden von den Einkünften die nachgewiesenen Kosten, jedoch höchstens Fr. 10'100.- für die Drittbetreuung jedes Kindes abgezogen, welches 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 Person stehen. bb) Kinderbetreuungskosten können geltend gemacht werden, wenn die Eigenbetreuung der Kinder durch die Eltern wegen Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit nicht möglich ist (Ziff. 8.4 KS 30; Rz. 44 der Weisung; Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 251 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 31 N 187 ff. StG, je auch zum Folgenden). Die Kosten müssen entstanden sein, weil die Eigenbetreuung der Kinder wegen einer Erwerbstätigkeit, einer Ausbildung oder einer Erwerbsunfähigkeit nicht wahrgenommen werden kann (direkter kausaler Zusammenhang). Bei verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Personen müssen beide aus den erwähnten Gründen daran gehindert sein, das Kind im Rahmen der Gemeinschaft selbst zu betreuen. Abzugsberechtigt sind Aufwendungen, welche für die Betreuung der Kinder durch Drittpersonen anfallen, so insbesondere Taggelder für private und öffentliche Organisationen, welche sich der Kinderbetreuung annehmen wie Kinderhorte oder Kinderkrippen. Nicht zum Abzug berechtigten hingegen Kosten für Aufgabenhilfen, Kurse (z.B. Musik, Sport- und Bastelkurse) oder von Ferien- und Sportlagern, da sie entweder bloss vorübergehender Natur sind oder die eigentliche Kinderbetreuung nicht im Vordergrund steht. Als Kinderbetreuungskosten gelten auch Honorare an Personen, welche die Betreuung der Kinder beruflich oder nebenberuflich ausüben. 1 DB.2022.18 1 ST.2022.24

- 12 - Nur Kosten für die reine Betreuungsarbeit durch Dritte sind abzugsfähig. Entschädigungen an Dritte für die Verpflegung der Kinder oder andere Ausgaben für die

Kinder wie Ausbildungskosten (Schulgeld für Unterricht) sind als Lebenshaltungskosten nicht zum Abzug zuzulassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 258 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 31 N 200 StG). cc) Werden beim Besuch von Ganztageschulen oder Internaten die reinen Betreuungskosten bei der Rechnungsstellung nicht detailliert ausgewiesen, ist eine Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Betreuungskosten und nicht abzugsfähigen Ausbildungs- bzw. Lebenshaltungskosten vorzunehmen. Dabei obliegt es nach der allgemeinen Beweislastregel dem Steuerpflichtigen, jene Tatsachen nachzuweisen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 77 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 132 N 90 StG mit Verweisungen). Dies bedingt eine substantiierte Sachdarstellung über Art und Umfang der erbrachten Leistungen und den damit verbundenen Aufwand. Andernfalls ist die steuerrechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit nicht möglich. Folge davon ist, dass die betreffenden Aufwendungen entweder gänzlich unberücksichtigt bleiben müssen oder diese nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG zu schätzen sind. dd) Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG und § 135 Abs. 1 StG). Hat er trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor; sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG). Gewinnungskosten im Allgemeinen und Berufskosten im Besonderen sind steuermindernder Natur und daher vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Kann die für steuermindernde bzw. -aufhebende Tatsachen beweisbelastete Person den von ihr behaupteten Sachverhalt nicht nachweisen, wird im Allgemeinen zu deren Ungunsten angenommen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, weshalb regelmässig der steuermindernde Aufwand nicht berücksichtigt wird. Immerhin kann auch hinsichtlich steuermindernder oder -aufhebender Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen werden, wenn der Grundsachverhalt 1 DB.2022.18 1 ST.2022.24

- 13 - bewiesen ist, Unklarheit aber über den Umfang besteht (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00115 und SB.2003.00004, www.vgrzh.ch; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 42 f. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 139 N 62 f. StG). Formelle Voraussetzung einer (teilweisen) Ermessensveranlagung ist, dass die steuerpflichtige Person zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert und gegebenenfalls gemahnt wurde. b) Die Pflichtigen machten in der Steuererklärung 2019 Kinderbetreuungskosten für die Fremdbetreuung ihrer Tochter D, geb. XX.XX 2010, im Betrag von Fr. 9'116.- geltend. Aus einer Bestätigung der E Schule ging hervor, dass das Schulgeld für D für das Jahr 2019 insgesamt Fr. 17'220.- betragen habe, wobei das Total sich auf Fr. 10'143.- Schulgeld, Fr. 1'050.- Mittagessen und Fr. 6'027.- Ganztagesbetreuung aufteilte. Aus der Bestätigung ging weiter hervor, dass mit der Ganztagespauerschule die Betreuung in den Zeiträumen 07:30 - 08:00 Uhr, 11:30 - 12:15 Uhr, 12:15 - 13:15 Uhr und 15:00 - 18:00 Uhr beansprucht werden konnte. Als Bemerkung zur Steuererklärung fügten die Pflichtigen an, dass der Anteil der Kosten an der Betreuung mit 35% des Schuldgelds geschätzt worden sei. Die F Schule bescheinigte Kosten für den Besuch der 5. Primarschulklasse vom 19. August 2019 - 20. Juli 2020 von Fr. 21'185.-. Eine Aufteilung betreffend diese Kosten lag nicht vor. Auch hier schätzten die Pflichtigen den Anteil der Kosten für die reine Betreuung der

Tochter auf 35%. Sodann kürzten sie das Kostentotal auf 5/12 (5 Monate in 2019). Das kantonale Steueramt forderte daraufhin die Pflichtigen mit Auflage vom 22. März 2021 auf, eine Kopie des Stundenplans für das Jahr 2019 und vollständige Kopien der Schulvereinbarung mit der E Schule sowie mit der F Schule einzureichen, woraus u.a. die Schul-, Aufgaben- und Betreuungszeiten sowie die für die einzelnen Positionen entfallenden Kosten ersichtlich sein müssten. Ebenfalls sollte der Anteil der Verpflegungskosten aus der Aufstellung hervorgehen. Soweit die entsprechenden Informationen nicht aus der Schulvereinbarung entnommen werden könnten, seien entsprechende detaillierte Bestätigungen der beiden Privatschulen einzureichen. Die Pflichtigen reichten in der Folge weitere Unterlagen ein. Daraus ergab sich, dass die F hinsichtlich der Steuerperiode 2019 keine zusätzlichen Angaben ma- 1 DB.2022.18 1 ST.2022.24

- 14 - chen konnte. Für die Steuerperiode 2020 bezifferte die Schule hingegen die Betreuungskosten für die Betreuung über die Mittagszeit und am Abend auf Fr. 1'975.-. Von der E Schule reichten die Pflichtigen eine korrigierte Bestätigung ein, wonach die Kosten pro 2019 total Fr. 18'270.- und die Betreuungskosten Fr. 6'027.- betragen hätten. Sodann reichten die Pflichtigen das Schulgeldreglement, den Schulvertrag sowie den Stundenplan ein. Die Mahnung der Auflage erfolgte am 20. September 2021. Die Pflichtigen reichten daraufhin zusätzlich einen Stundenplan der F ein. Das kantonale Steueramt berücksichtigte in der Veranlagungsverfügung bzw. im Einschätzungsentscheid vom 16. November 2021 als Fremdbetreuungskosten lediglich einen Betrag von Fr. 3'571.-. Es erwog, dass, nachdem die E Schule die reinen Betreuungskosten nicht ausweisen könne, der entsprechende Betrag nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden müsse. Vom Total von Fr. 17'220.- (exkl. Mittagessen) sei ein Anteil von 15% als Betreuungskosten zu schätzen. Dergestalt gelangte das kantonale Steueramt zu einem Betrag von Fr. 2'583.- seitens der E Schule und von Fr. 988.- seitens der F (die Hälfte des bestätigten Betrags, da D erst ab Sommer 2019 diese Schule besuchte), mithin zu abziehbaren Kinderbetreuungskosten in der Höhe von Fr. 3'571.-. Aus dem Ausgeführten ergibt sich, dass die Pflichtigen ihren Mitwirkungspflichten nachgekommen sind. Nachdem die Tatsache von Betreuungskosten dargetan war, aber der Anteil der Betreuungskosten von beiden Schulen nicht effektiv ausgewiesen werden konnte, nahm das kantonale Steueramt zu Recht eine Schätzung derselben vor. Auch die Pflichtigen nahmen zu Schätzungen Zuflucht, unterschiedlich ist der Ansatz der Schätzung. Während die Pflichtigen von einem Anteil von 35% ausgingen, schätzte das kantonale Steueramt den Anteil der Kosten für die Betreuung auf 15%. c) aa) Gegen die Veranlagung bzw. Einschätzung kann die steuerpflichtige Person binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG). Richtet sich die Einsprache gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, kann die steuerpflichtige Person diese nach Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (je Satz 1). Zudem ist die Ein- 1 DB.2022.18 1 ST.2022.24

- 15 - sprache in diesem Fall zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen (je Satz 2). bb) Mit der Einsprache beantragten die Pflichtigen die Berücksichtigung des in der Bestätigung der E Schule ausgewiesenen Betrags von Fr. 6'027.-. Die Angaben der Schule seien grundsätzlich als richtig zu akzeptieren, wenn keine gewichtigen Gründe dagegensprächen. Der entsprechende Betreuungsumfang würde sodann in den öffentlichen Tagesstrukturen der Stadt Zürich Fr. 810.- pro Monat kosten und rund 34% über den

geltend gemachten Kosten liegen. Die deklarierten Kosten der E Schule von Fr. 6'027.- könnten daher nicht als unverhältnismässig hoch betrachtet werden. Das kantonale Steueramt erwog demgegenüber in den Einspracheentscheiden vom 22. Dezember 2021, dass trotz der eingereichten Unterlagen sowohl die effektiv in Anspruch genommenen Betreuungsleistungen als auch die darauf entfallenden Kosten gänzlich im Dunkeln lägen. Eindeutig sei, dass nur die Zeit vor und nach dem Schulunterricht und die Betreuung über Mittag als Fremdbetreuungskosten berücksichtigt werden könnten. Es fielen deshalb als maximale Betreuungszeiten Mo/Di/Do/Fr, 07:30 - 08:00 Uhr, 11:45 - 13:15 Uhr und 16:00 - 18:00 Uhr in Betracht. Aus dem Stundenplan und dem Schulgeldreglement ergebe sich, dass der Betreuungsaufwand gemessen an den Anwesenheitsstunden in der Schule maximal 35% betragen könne. Damit sei aber nicht gesagt, dass 35% des Schulgeldes abzugsfähig seien. Realistischerweise sei von einem Stundenansatz von Fr. 10.- für die Fremdbetreuung auszugehen. Damit sei der Anteil von 15% am gesamten Schulgeld (abzüglich Kosten für die Mittagessen) nicht offensichtlich willkürlich. d) aa) Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 21. Januar 2022 führten die Pflichtigen aus, dass sich die effektiv in Anspruch genommenen Betreuungsstunden sachlogisch aus der Tatsache ergäben, dass beide Eltern zu 100% berufstätig seien. Ebenfalls lasse sich der Stundenansatz für eine Betreuungsstunde ermitteln. Dieser betrage Fr. 11.-, was sich aus dem Entgelt für die Mittwochnachmittagsbetreuung ergebe. Das Total für die Monate Januar bis August 2019 betrage demnach Fr. 6'044.-. Die Betreuungszeit am Nachmittag zwischen 15:00 und 18:00 Uhr stelle sodann reine Betreuungszeit dar. Die laut Stundenplan angebotenen Aktivitäten wie "Stille Stunde", "Malatelier" und "Rhythmusgruppe" seien weder ein Teil des Schulunterrichts, noch seien sie als Ausbildung zu betrachten, vielmehr seien dies "Nachmittagsaktivitäten während 1 DB.2022.18 1 ST.2022.24

- 16 - der Betreuung" und gehörten vollständig in die Betreuungszeiten. Das kantonale Steueramt liess sich diesbezüglich nicht mehr vernehmen und verwies auf die Einspracheentscheide. bb) Nach dem soeben Ausgeführten geht das kantonale Steueramt von einem Ansatz für Betreuungsstunden von Fr. 10.- und die Pflichtigen von Fr. 11.- aus. Hierin liegt keine grosse Differenz, weshalb genauer zu betrachten ist, wie die Parteien den abzugsfähigen Betrag berechnen. Unklar sind folgende Sachverhalte: Die Parteien gehen davon aus, dass D nur vier Mal pro Woche in der Schule zu Mittag ass und am Mittwoch nach der Schule weder Mittagessen noch Betreuung seitens der Schule benötigte. Die Erklärung hierfür ist nicht ersichtlich, nachdem die Pflichtigen geltend machen, dass beide Elternteile 100% arbeiten würden. Da die Parteien aber hierin übereinstimmen, ist von vier Mittagessen pro Woche und keinem Betreuungsbedarf nach Schulschluss am Mittwochnachmittag auszugehen. Fest steht, dass D die E Schule im Jahr 2019 nur bis zu den Sommerferien besuchte und hernach an der F Schule unterrichtet wurde. Das Schuljahr endete Ende Juli 2019. Das Schulgeld von Total Fr. 18'270.- fiel demnach für 7 Monate an, machte für einen Monat Fr. 2'610.- aus und entspricht dem monatlichen Ansatz für die Unterstufe mit Betreuungszeiten von 07:30 - 18:00 Uhr. Die Schule rechnet offensichtlich nicht tagesgenau ab, sondern auf der Basis der Kalendermonate. Die Konsequenz daraus ist, dass tatsächlich nicht genau eruierbar ist, wieviele Stunden Betreuung in diesem Zeitraum angefallen sind und zu welchem Ansatz sie genau verrechnet wurden. Hinzu kommt, dass sich aus der Bestätigung der Schule hinsichtlich das Jahr 2019, aus dem Stundenplan und aus der Schulgeldverordnung ein nicht kongruentes Bild ergibt, was die Betreuungs- und Unterrichtszeiten betrifft (schulische Betreuung ab 08:00 Uhr oder erst ab 08:15 Uhr,

Mittagsbetreuung ab 11:30 Uhr oder erst ab 11:45 Uhr etc.). Die Schule selber nahm auf ihrer Bestätigung eine Aufteilung vor und schied von den Schulkosten für die (von den Pflichtigen in Anspruch genommenen) "Ganzta- 1 DB.2022.18 1 ST.2022.24

- 17 - gesbetreuung" einen Betrag von Fr. 6'027.- aus. Dieser Betrag entspricht der Schätzung eines Anteils von 35% an den Schulkosten (Fr. 18'270.- abzüglich Fr. 1'050.- für das Mittagessen und davon 35%). Die Berechnung des kantonalen Steueramts ging von maximal vier reinen Betreuungsstunden pro Tag aus, was grundsätzlich zu bestätigen ist (07:30 - 08:00 Uhr, 11:45 - 13:15 Uhr und 16:00 - 18:00 Uhr). Dies auf der Grundlage des Stundenplans, welcher jeweils geführte Aktivitäten bis 16:00 Uhr enthält. Betreffend "Unterrichtsende" ist auch dem Schulgeldreglement zu entnehmen, dass die Zeit bis 16:00 Uhr grundsätzlich zu den Unterrichtszeiten zu zählen ist. Das Gegenteil wird von den Pflichtigen zwar vorgetragen, indessen nicht nachgewiesen. Die Zeit zwischen 08:00 und 08:15 Uhr scheint sodann als Auffangzeit ausgestaltet zu sein (Betreuung am Morgen dauert nur bis 08:00 Uhr). Angesichts dessen, dass der Schulunterricht gemäss Stundenplan bis 11:45 Uhr dauert, ist die Mittagspause, entgegen der anders- lautenden Angabe in der Bestätigung, ab 11:45 Uhr anzunehmen. In Anbetracht dessen, dass die Kinder maximal 10.5 Stunden pro Tag in der Schule verbringen können und davon maximal 4 Stunden reine Betreuung darstellen, ergibt sich ein (reiner) Betreuungsanteil von rund 35%. Das kantonale Steueramt bringt indessen zu Recht vor, dass die Unterrichtsstunden zwangsläufig kostspieliger seien, als die Betreuungsstunden, weshalb vom zeitlichen Aspekt nicht 1:1 auf das Kosten- verhältnis geschlossen werden könne. Ableiten lässt sich aus dem Betrag für das Mittagessen (Fr. 1'050.- für 7 Mo- nate gemäss Bestätigung), dass – ebenfalls ausgehend von Monatspauschalen – ein Mittagessen mit rund Fr. 9.- zu veranschlagen ist (exkl. Betreuungskosten). Dies ergibt sich aus folgender Rechnung: Mittagessen pro Monat: Fr. 150.- (ausgehend von Fr. 1'050.- ./ 7). Wird der Einfachheit halber von 4.3 Wochen pro Monat ausgegangen und vier Mittagessen pro Woche, so ergibt sich rechnerisch ein durchschnittlicher Be- trag von rund Fr. 9.- (= Fr. 150.- ./ 17.2). Geht man mit den Pflichtigen von den Stundenansätzen für die Mittwoch- nachmittagsbetreuung aus, so ist der Betrag von Fr. 9.- pro Mittagessen von den Kos- ten abzuziehen: Dies ergibt 17.2 (entsprechend 4.3×4) x Fr. 9.- und somit rund Fr. 155.-. Das Total von Fr. 1'320.- verringert um die Mittagessenskosten beträgt dem- 1 DB.2022.18 1 ST.2022.24

- 18 - nach Fr. 1'165.-. Aufgeteilt auf 17 Tage und je sechs Stunden (12:00 - 18:00 Uhr) ergibt dies einen Stundenansatz von rund Fr. 11.-, womit die Differenz zum kantonalen Steueramt an sich bestehen bleibt. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Mittag- essenszeit rechnerisch nicht denselben Betreuungskostenanteil pro Stunde wie die anschliessende Nachmittagsbetreuung ausweisen wird. Ersichtlich ist dies aus der Tatsache, dass mehr als die Hälfte der Kosten auf die Zeit zwischen 12:00 und 13:30 Uhr entfällt. Das kantonale Steueramt korrigierte den Ansatz von 35% auf 15% und ge- währte einen Betrag von Fr. 2'583.- (Fr. 18'270.- abzüglich Fr. 1'050.- und davon 15%). Pro Monat ergeben sich dergestalt gewährte Fremdbetreuungskosten von Fr. 369.-. Nachdem aber davon auszugehen ist, dass D täglich (offenbar mit Ausnahme des Mittwochnachmittags) die Fremdbetreuung in den unterrichtsfreien Zeiten in Anspruch nahm, führte der Ansatz von 15% der Kosten ausgehend von 4 Stunden Betreuung pro Tag, 16 Stunden pro Woche und 4.3 Wochen pro Monat zu einem Ansatz von rechne- risch rund Fr. 5.- pro Betreuungsstunde bzw. Fr. 20.- pro Tag. Wenn das kantonale Steueramt selber einen Ansatz von rund Fr. 10.- pro Betreuungsstunde vertritt, so ist der gewährte Betrag als offensichtlich

unrichtig zu betrachten. Ausgehend von folgender (theoretischer) Rechnung von Fr. 10.- pro Betreuungsstunde, 4 Stunden pro Tag,

E. 4

Betreuungstagen pro Woche und 4.3 Wochen pro Monat, ergibt sich für den Zeitraum Januar bis Juli 2019 ein geschätzter Betrag von mindestens Fr. 4'816.-. In diesem Umfang ist den geltend gemachten Kosten die Abzugsfähigkeit zuzusprechen, weshalb Beschwerde und Rekurs in dieser Höhe gutzuheissen sind. Zusammen mit den nicht mehr strittigen Betreuungskosten bei der F Schule im Betrag von Fr. 988.- ergeben sich Fremdbetreuungskosten im Total von neu Fr. 5'804.- anstelle der gewährten Fr. 3'571.-. Die ergibt ein steuerbares Einkommen von neu Fr. 252'700.- (gerundet, direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 252'900.- (gerundet; Staats- und Gemeindesteuern). 3. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu 5/6 den Pflichtigen und zu 1/6 dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). 1 DB.2022.18 1 ST.2022.24

- 19 -

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