

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00144 vom 9. Januar 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-01-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00144

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00144 du 9 janvier 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00144 del 9 gennaio 2019

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2015 | Abzugsfähigkeit von Kinderunterhaltszahlungen nach dem Tod des sorgeberechtigten Elternteils. [Im vorliegenden Verfahren war strittig, ob der Steuerpflichtige Unterhaltsleistungen für seine beiden minderjährigen Kinder weiterhin in Abzug bringen konnte, nachdem die bislang sorgeberechtigte Kindsmutter verstorben war und die Unterhaltsbeiträge für die Kinder fortan an die KESB entrichtet wurden. Das kantonale Steueramt zog einen Entscheid des Steuerrekursgerichts weiter, welcher eine Abzugsfähigkeit bejahte.] Kammerzuständigkeit, Verfahrensvereinigung und Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss den steuergesetzlichen Vorgaben alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, welche nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen worden sind. Die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie stellen Lebenshaltungskosten dar und können vom steuerbaren Einkommen nicht abgezogen werden, sofern sie nicht in Form von Unterhaltsbeiträgen an einen Elternteil für die unter dessen elterlichen Sorge stehenden Kinder geleistet werden. Da die Unterhaltszahlungen vorliegend nach dem Tod der Kindsmutter nicht mehr an den Inhaber der elterlichen Sorge, sondern an die KESB bzw. die Vormundin flossen, entfällt die Abzugsfähigkeit (E. 2.2 und 3.1). Aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts und der aus steuersystematischen Überlegungen gebotenen restriktiven Auslegung besteht für die Annahme einer Gesetzeslücke kein Raum und die vorliegenden Zahlungen an die KESB zugunsten der Kinder sind nicht abzugsfähig (E. 3.2). Dieses Auslegungsergebnis widerspricht weder dem Gleichbehandlungsgebot noch der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (E. 3.3). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4). Gutheissung der Beschwerden. Abweichende Meinung des Gerichtsschreibers.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführende, gegen A, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 Direkte Bundessteuer 2015, hat sich ergeben: I. A deklarierte für die direkte Bundessteuer 2015 ein steuerbares Einkommen von Fr. ... bzw. für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 von Fr. ... bei einem Vermögen von Fr. Dabei machte er Abzüge für Unterhaltsbeiträge an seine Kinder B (geb. 1999) und C (geb. 2002) im Umfang von Fr. ... geltend. Am 3. November 2016 wurde A vom kantonalen Steueramt mit einem Einkommen von Fr. ... für die direkte Bundessteuer 2015 veranlagt und mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 eingeschätzt. Das kantonale Steueramt verweigerte ihm

unter anderem die Abzüge für Unterhaltsbeiträge und gewährte stattdessen je den Kinderabzug und den zusätzlichen Versicherungsprämienabzug für die beiden Kinder. Die hiergegen vom Pflichtigen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 27. Februar 2017 ab. II. Mit Entscheid vom 31. Oktober 2017 hiess das Steuerrekursgericht die Beschwerde und den Rekurs des Pflichtigen gut und veranlagte ihn für die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... bzw. schätzte ihn für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. III. Mit Beschwerde vom 27. November 2017 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht, es seien der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 31. Oktober 2017 unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 27. Februar 2017 zu bestätigen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Eidgenössische Steuerverwaltung auf Gutheissung der Beschwerden. Der Pflichtige beantragte Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten sei. Weiter ersuchte er um die Zuspreehung einer Umtriebsentschädigung. Das Gemeindesteueramt liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Vorliegend ist eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung zu beantworten. Die Sache ist deshalb zur Behandlung an die Kammer zu überweisen (§ 38b Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). 1.2 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2015 (SB.2017.00144) und direkter Bundessteuer 2015 (SB.2017.00145) betreffen denselben Pflichtigen sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.3 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Der Pflichtige ist Vater von zwei in der fraglichen Steuerperiode noch minderjährigen Kindern und hat sich bei der Scheidung von der sorgeberechtigten Kindsmutter gerichtlich zur Zahlung monatlicher Unterhaltsbeiträge in Höhe von Fr. ... pro Kind (zuzüglich allfälliger Kinderzulagen) verpflichtet. Nachdem die Kindsmutter im August 2013 verstorben war, ernannte die Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde (KESB) D eine Vormundin für die beiden nunmehr bei einer Pflegefamilie platzierten Kinder. Fortan bezahlte der Pflichtige die Unterhaltsbeiträge für seine Kinder an die KESB. Umstritten ist vorliegend, ob der Pflichtige diese Zahlungen zugunsten seiner Kinder in Abzug bringen kann.

E. 2.2

Der Einkommenssteuer unterliegen laut § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Aufgrund dieser gesetzlichen Ordnung sind

alle Wertzuflüsse (Einkünfte) beim Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. Ausgenommen sind namentlich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (§ 16 Abs. 3 StG bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von § 24 StG bzw. Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 140 II 353 E. 2). § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG bringen im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie ("théorie de l'accroissement du patrimoine" bzw. "imposition du revenu global net") zum Ausdruck (BGE 139 II 363 E. 2.1; 133 II 287 E. 2.1; 131 I 409 E. 4.1; 125 II 113 E. 4a). Ein Zugang, der mit einem "korrelierenden" Abgang belastet ist, stellt keinen Vermögenszugang im steuerrechtlichen Sinn dar. Denn ein korrelierender Abgang "neutralisiert" den Zugang (BGr, 24. März 2014, 2C_692/2013 und 2C_693/2013, E. 4.2) und lässt den Zugang zur "Nichteinkunft" werden (vgl. Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich etc. 2012, § 10 N. 28b). Nach § 25 StG bzw. Art. 25 DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen (Gewinnungskosten) und allgemeinen Abzüge abgezogen. Anders als die Gewinnungskosten (§§ 26–30 StG; Art. 26–32 DBG) sind die allgemeinen Abzüge in Art. 33 und 33a DBG bzw. § 31 f. StG abschliessend aufgeführt (Markus Reich/Silvia Hunziker, in Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 25 N. 20). Nicht abzugsfähig sind hingegen gemäss § 33 StG bzw. Art. 34 DBG die übrigen Kosten und Aufwendungen, so etwa die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie (lit. a). Diese sogenannten Lebenshaltungskosten dienen der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse des Steuerpflichtigen und sind dem privaten Konsum zuzuordnen.

E. 3.1

Vorab kann festgehalten werden, dass die Leistungen des Pflichtigen zugunsten seiner Kinder keinen neutralisierenden Vermögensabgang im steuerrechtlichen Sinn darstellen, was zu Recht nicht geltend gemacht wird. Das Steuerrecht geht sodann vom Grundsatz aus, dass der Steuerpflichtige die Lebenshaltungskosten für sich und seine Familie (Art. 34 lit. a DBG und Art. 24 lit. e DBG; § 33 lit. a StG und § 24 lit. e StG) sowie die Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen im Allgemeinen (Art. 33 Abs. 1 lit. c und Art. 24 lit. e DBG; § 31 Abs. 1 lit. c StG und § 24 lit. e StG) nicht vom steuerbaren Einkommen abziehen kann; auf Seiten der empfangenden Person sind diese Leistungen einkommenssteuerrechtlich irrelevant (BGE 125 II 183 E. 6a). Dieses Verbot der Abziehbarkeit wird durch Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) durchbrochen, wonach Lebenshaltungskosten in Form von Unterhaltsbeiträgen an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder ausnahmsweise abzugsfähig sind (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., Zürich 2016, S. 301 f.). Da vorliegend die Zahlungen nicht an den Inhaber der elterlichen Sorge für unter dessen elterlicher Sorge stehende Kinder, sondern nach dessen Tod an die KESB bzw. die Vormundin flossen, sind die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG nicht mehr erfüllt (vgl. BGr, 21. Februar 2018, 2C_429/2017, E. 3.4).

E. 3.2

Die Vorinstanz ging in der Folge von einer echten Gesetzeslücke aus und füllte diese durch die analoge Anwendung von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG auf den vorliegenden Fall, mit der Begründung, eine andere Interpretation würde dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV, dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinn von Art. 127 Abs. 2 BV sowie dem Prinzip der Einheitlichkeit der Rechtsordnung zuwiderlaufen. Zu Recht rügt das kantonale Steueramt, dass die Vorinstanz eine echte Gesetzeslücke angenommen hat. Der Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG ist klar, indem lediglich Zahlungen an den sorgeberechtigten Elternteil für abzugsfähig erklärt werden. Hinzu kommt, dass die Aufzählung in Art. 33 DBG bzw. § 31 StG vom Gesetzgeber bewusst abschliessend ausgestaltet ist. Denn mit dieser Neuregelung im DBG und im StHG beabsichtigte der Gesetzgeber eine einheitliche Lösung in der Schweiz dafür, bei wem – beim Empfänger oder beim Leistenden – die Kinderalimente steuerlich erfasst werden sollen, nicht jedoch eine weitergehende Abzugsfähigkeit von Zahlungen zugunsten von minderjährigen Kindern. Anlässlich der parlamentarischen Debatten wurde insbesondere kritisiert, dass mit der vorliegenden Lösung der geschiedene Vater gegenüber dem Verheirateten, der die ganzen Kosten für die Kinder nicht abziehen könne, privilegiert werde und die im Normalfall eher schwächer gestellte Ehefrau, welche die Kinder unterhalte, die vom Vater bezahlten Alimente versteuern müsse (vgl. Amtl.Bull. SR 1986 S. 134; Amtl.Bull. NR 1987 S. 1750; Botschaft des Bundesrats vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 91, 165). Da es bei der Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten um eine Ausnahme vom Grundsatz geht, dass Lebenshaltungskosten nicht vom rohen Einkommen abgesetzt werden dürfen, ist Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG aus steuersystematischen Überlegungen restriktiv auszulegen (Art. 34 lit. a DBG; vgl. BGE 139 II 363 E. 2.2; BGr, 10. Juli 2009, 2C_103/2009, E. 2.1). Aus steuersystematischer Sicht ist Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG das Gegenstück zur Regelung in Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG, wonach der empfangende Elternteil die Unterhaltsbeiträge zu versteuern hat. Sinn und Zweck der Regelung ist die Verankerung des Korrespondenz- bzw. Kongruenzprinzips, sodass auch getrennt besteuerte Eltern für den Unterhalt ihrer Kinder nur den Kinder- und zusätzlichen Versicherungsabzug geltend machen können. Die Auslegung von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG führt somit zum Ergebnis, dass Unterhaltsbeiträge nur unter den in Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG genannten Voraussetzungen abziehbar sein sollen. Für die Annahme einer Gesetzeslücke bleibt kein Raum. E contrario sind die vorliegenden Zahlungen des Pflichtigen an die KESB zugunsten seiner Kinder nicht abzugsfähig.

E. 3.3

Dieses Auslegungsergebnis widerspricht weder dem Gleichbehandlungsgebot nach Art. 8 BV noch der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Die Finanzierung des Unterhalts von Kindern, unabhängig davon, wo sie leben, gehört zum steuerlich unbeachtlichen Bereich der Einkommensverwendung. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indes beurteilt sich nach dem Gesamtreineinkommen zeitlich vor der Einkommensverwendung (Reich/Hunziker, Art. 34 DBG N. 3 f.). Aus diesem Grund ist auch eine Ungleichbehandlung zu verneinen, weil die vorliegende Konstellation, in welcher § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG gar nicht zum Zug kommen kann, von der in Art. 33

Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG geregelt und vom Kongruenz- bzw. Korrespondenzprinzip erfassten Situation abweicht. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen und der Pflichtige gemäss dem Einschätzungsentscheid einzuschätzen bzw. der Veranlagungsverfügung zu veranlagten.

E. 4

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten des vorliegenden Verfahrens sowie des Rekurs- und erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung bleibt ihm versagt (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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