

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00112 vom 5. Dezember 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-12-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00112

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00112 du 5 décembre 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00112 del 5 dicembre 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2015 | Steuerliche Abzugsfähigkeit bei Kinderunterhalt/Ermessenstaxation. Steuerlich abzugsfähig sind lediglich die unmittelbar familienrechtlich geschuldeten und auch tatsächlich geleisteten Unterhaltsbeiträge zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Kindes, wohingegen darüber hinaus freiwillig geleistete Beiträge nicht zum Abzug berechtigen (E. 2.1 und 2.3). Der Umfang der familienrechtlichen Unterhaltspflicht wurde bis heute nicht nachgewiesen und ergibt sich weder aus den tatsächlich an die Kindsmutter geleisteten Zahlungen noch aus den konkreten Lebenshaltungskosten der alimentierten Person, ist doch nicht der tatsächliche, sondern höchstens der erforderliche Bedarf zu berücksichtigen (E. 3.2). Die vorinstanzlich ermessensweise geschätzten Unterhaltsbeiträge erscheinen aufgrund der tieferen Lebenshaltungskosten am thailändischen Wohnort des alimentierten Kindes nicht offensichtlich willkürlich (E. 3.3 f.). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4). Abweisung der (vereinigten) Beschwerden, soweit darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2018.00112 SB.2018.00113 Urteil des Einzelrichters vom 5. Dezember 2018
Mitwirkend: Verwaltungsrichter Reto Häggi Furrer, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. A, 2. B, Beschwerdeführende, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 Direkte Bundessteuer 2015, hat sich ergeben: I. Das Ehepaar A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) deklarierten in ihrer Steuererklärung 2015 ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer), wobei unter Ziffer 13.1 der Steuererklärung Unterhaltszahlungen "an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten" im Umfang von Fr. ... einkommensmindernd in Abzug gebracht wurden. Hierauf rechnete das kantonale Steueramt am 21. November 2017 die in Abzug gebrachten Unterhaltszahlungen vollumfänglich auf, da nicht detailliert nachgewiesen sei, welcher Anteil der Alimente für die in Thailand lebenden Tochter des Pflichtigen (C, geboren am ... 2009, nachfolgend: die Tochter) und welcher Anteil für die Kindsmutter bestimmt sei und für die Unterstützungszahlungen an die Kindsmutter lediglich der Unterstützungsabzug zu gewähren sei. Zusammen mit weiteren Korrekturen resultierte hieraus ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer). Nachdem die Pflichtigen hiergegen Einsprache erhoben hatten, forderte sie das kantonale Steueramt mit Auflage vom 24. Januar 2018 und

Auflagemahnung vom 12. März 2018 zur Nachreichung weiterer Belege und Gerichtsurteile ein, um eine entsprechende Zahlungsverpflichtung gegenüber der Tochter bzw. deren Mutter, den Verwendungszweck der Unterhaltszahlungen sowie deren tatsächliche Verwendung nachzuweisen. Da das kantonale Steueramt die Auflage auch nach Ablauf der Mahnfrist als gänzlich unerfüllt erachtete, hiess es die Einsprache am 24. April 2018 teilweise gut, indem es die Unterhaltsbeiträge für die Tochter nach pflichtgemässen Ermessen auf Fr. ... einschätzte. Das steuerbare Einkommen wurde neu auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer) festgesetzt. II. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 30. August 2018 ab. III. Mit Beschwerde vom 10. Oktober 2018 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, es seien Unterhaltsbeiträge für die Tochter des Pflichtigen in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2015) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer 2015) zum Abzug zuzulassen. Zusätzlich sei für die an die Kindsmutter geleisteten Zahlungen der Unterstütsungsabzug von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2015) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer) zu gewähren, woraus sich insgesamt der in der Steuererklärung deklarierte Unterhaltsbeitrag von Fr. ... ergeben würde. Zudem wurde das Verwaltungsgericht darum ersucht, die Veranlagung "nachfolgender Steuerperioden nach den gleichen Grundsätzen" zu verfügen. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte, soweit auf diese einzutreten sei, verzichteten das Steuerrekursgericht und das Steueramt der Stadt D auf Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen. Mit Eingabe vom 5. November 2018 reichten die Pflichtigen eine Bestätigung nach, wonach die Tochter in Bangkok seit Juni 2014 eine (Privat-)Schule besucht. Mit Eingabe vom 18. November 2018 bezogen sie zum Vernehmlassungsergebnis Stellung. Der Einzelrichter erwägt:

1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern (SB.2018.00112) und direkter Bundessteuer (SB.2018.00113) betreffen dieselben Pflichtigen sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind.
- 1.2 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet allein die im Streit stehende Steuerperiode 2015, weshalb auf das Begehren der Pflichtigen, die Veranlagung "nachfolgender Steuerperioden nach den gleichen Grundsätzen" zu verfügen, nicht einzutreten ist.
- 1.3 Die Pflichtigen rügen die Verletzung von Ausstands- bzw. Zuständigkeitsvorschriften, da "Einschätzung und Einsprache von der gleichen Person" behandelt und diese vom Pflichtigen persönlich angegriffen sowie eines unehrenhaften Verhaltens beschuldigt worden sei, woraus sich ein Interessenkonflikt ergeben soll. Gemäss § 107 Abs. 1 und § 141 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) ist das kantonale Steueramt sowohl Einschätzungs- als auch Einsprachebehörde. Hingegen sind die Gemeindesteuerämter gemäss § 107 Abs. 2 StG lediglich in bestimmten Fällen zur Vertretung des kantonalen Steueramts im Einschätzungsverfahren berechtigt und verpflichtet. Analoges gilt auch für das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer (vgl. Art. 132 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] sowie die Weisung der Finanzdirektion über die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer natürlicher Personen ab Kalenderjahr 2011 durch die Gemeindesteuerämter vom 16. März 2011, ZStB-Nr. 108.1). Das Einspracheverfahren ist somit ein nicht devolutes und verwaltungsinternes Rechtsmittel, bei welchem die Einsprachebehörde nicht über richterliche Unabhängigkeit verfügt. Es ist damit ohne Weiteres zulässig und regelmässig sinnvoll, dass die Einschätzung und die Einsprache durch dieselbe Person behandelt wird. Eine unabhängige richterliche Überprüfung ist erst im steuerrekursgerichtlichen Verfahren vorgesehen. Dass der Pflichtige der zuständigen

Steuerkommissärin im Einspracheverfahren sodann ein unehrliches Verhalten vorgeworfen und sie dadurch "persönlich angegriffen" haben will, stellt keinen Ausstandsgrund im Sinn von § 119 StG bzw. Art. 109 DBG dar, hätte es doch ansonsten die steuerpflichtige Person in der Hand, durch persönliche Angriffe eine unliebsame Steuerkommissärin in den Ausstand zu versetzen (vgl. BGr, 16. Oktober 2017, 5A_715/2017, E. 3.4). Weder den Akten noch den Vorbringen der Pflichtigen lassen sich schliesslich konkrete Hinweise auf eine Voreingenommenheit der Steuerkommissärin entnehmen. Somit wurden entgegen den Andeutungen der Pflichtigen weder Ausstands- noch Zuständigkeitsvorschriften verletzt.

E. 2.1

Nach § 31 Abs. 1 lit. c StG und 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 Unterstützungspflichten nicht abgezogen werden können. Abzugsfähige Unterhaltsbeiträge sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Leistungen, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, ohne diesem einen Vermögenszuwachs zu verschaffen. Nicht vorausgesetzt wird das Bestehen einer richterlichen 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 (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 31 StG N. 48 ff.; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 33 DBG N. 48 ff.; VGr, 18. Januar 2012, SB.2011.00082, E. 2.1).

E. 2.2

Der Pflichtige ist unbestrittenermassen gemäss Art. 276 des Zivilgesetzbuchs (ZGB) gegenüber seiner minderjährigen Tochter unterhaltspflichtig, welche unter mütterlicher Obhut in Thailand lebt. Mit den der Steuererklärung 2015 beigelegten Kontoauszügen wurde zudem nachgewiesen, dass der Pflichtigen in der Steuerperiode 2015 insgesamt Fr. ... an die Kindsmutter überwies und hierfür Überweisungsspesen in Höhe von Fr. ... angefallen sind, woraus sich die von den Pflichtigen einkommensmindernd in Abzug gebrachten Fr. ... ergeben.

E. 2.3

Hierdurch noch nicht nachgewiesen ist jedoch, in welchem Umfang der Pflichtige gegenüber seiner Tochter unterhaltspflichtig ist, da lediglich die tatsächlich geleisteten Zahlungen, nicht aber der Umfang der familienrechtlichen Unterhaltspflicht detailliert dokumentiert wurden. Aus den tatsächlichen Unterhaltszahlungen kann nicht ohne Weiteres auf den Umfang der Unterhaltspflicht geschlossen werden, da freiwillige, über die Deckung des laufenden Lebensbedarfs hinausgehende Zahlungen steuerlich nicht abzugsfähig sind. Die tatsächlichen Zahlungen erscheinen lediglich insoweit relevant, als die familienrechtlich geschuldeten Alimente nur in dem Umfang steuermindernd in Abzug gebracht werden können, wie sie auch tatsächlich geleistet wurden (vgl. Richner et al., Art. 33 DBG N. 63a, mit Hinweisen). Hingegen sind familienrechtlich nicht geschuldete, aber tatsächlich geleistete Zahlungen nicht als Unterhaltsbeiträge abzugsfähig. Überdies ist aus den dokumentierten Überweisungen an die Kindsmutter nicht ersichtlich, in welchem

Umfang diese für den Unterhalt der Tochter bestimmt waren; für Unterstützungsleistungen an die Kindsmutter für deren eigenen Unterhalt kann lediglich der Unterstützungsabzug nach § 34 Abs. 1 lit. b StG und Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG beansprucht werden. Aus diesem Grund wurden die Pflichtigen mit Auflage vom 24. Januar 2018 und Auflagemahnung vom 12. März 2018 unter anderem dazu aufgefordert, weitere Belege und Gerichtsurteile nachzureichen, um entsprechende familienrechtliche Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Tochter bzw. deren Mutter, den Verwendungszweck der Unterhaltszahlungen sowie deren tatsächliche Verwendung nachzuweisen.

E. 2.4

Die Pflichtigen kamen dieser Auflage auch innert Mahnfrist nicht nach. Vielmehr machten sie geltend, dass die Überweisungen an die Kindsmutter bereits mit Einreichung der Steuererklärung belegt worden seien und die übrigen mittels Auflage angeforderten Dokumente nur bruchstückhaft vorhanden seien, weswegen sie jeglicher Aussagekraft entbehren würden. Erst vor Steuerrekursgericht reichten sie weitere Unterlagen (thailändischer Mietvertrag vom 4. Juli 2016 sowie Quittung für die für das Schuljahr 2017 bezahlten Schulgebühren einer thailändischen Privatschule) nach, welche die Lebenshaltungskosten der in Thailand lebenden Tochter belegen sollten, sich aber auf spätere Steuerperioden beziehen.

E. 3.1

Haben Steuerpflichtige trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der Steuerpflichtigen berücksichtigen (§ 139 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG). Bei steuermindernden Tatsachen kann ausnahmsweise zu einer Ermessenstaxation geschritten werden, wenn die Beweisleistung aus nicht durch die Steuerpflichtigen zu vertretenden Gründen unmöglich oder unzumutbar ist und die Sachdarstellung der Steuerpflichtigen wenigstens hinreichende Schätzungsgrundlagen enthält (vgl. Richner et al., § 139 StG N. 64; Richner et al., Art. 130 DBG N. 43; Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 19 N. 9). Eine Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen können die Steuerpflichtigen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 140 Abs. 2 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Sie haben den Unrichtigkeitsnachweis dadurch zu erbringen, dass sie innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllen, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung geben und hierfür notwendige Beweismittel beibringen oder zumindest anbieten. Nur unter diesen formellen Voraussetzungen werden die Steuerpflichtigen überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen. Andernfalls gilt der Nachweis als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenstaxation als solche bestehen bleibt und einzig hinsichtlich ihrer Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüft werden kann. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (VGr, 16. April 2014, SB.2013.00159, E. 4.1, mit Hinweis auf RB 1994 Nr. 45 und RB 1963 Nr. 62).

E. 3.2

Die Pflichtigen haben den Umfang der Unterhaltspflicht bis heute nicht nachgewiesen. Insbesondere ergibt sich der Umfang der Unterhaltspflicht nicht schon aus den konkreten Lebenshaltungskosten der alimentierten Person, da nicht der tatsächliche, sondern höchstens der erforderliche Bedarf zu berücksichtigen ist. Somit kann offenbleiben, welche Zahlungen der Pflichtige für seine in Thailand lebende Tochter geleistet hat und welche Ausgaben diese nachgewiesenermassen hatte. Vielmehr ist für die steuerliche Abzugsfähigkeit als Unterhaltsbeitrag entscheidend, in welchem Umfang der Pflichtige zur Unterstützung seiner Tochter familienrechtlich verpflichtet war. Dieser Nachweis haben die Pflichtigen weder innert der ihnen vom kantonalen Steueramt angesetzten Auflage- und Mahnfrist noch im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren erbracht. Selbst wenn ihnen ein entsprechender Nachweis – z. B. aufgrund eines fehlenden oder noch nicht rechtskräftigen Unterhaltsurteils – allenfalls nicht möglich oder zumutbar war, ist zu Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen worden. Die Pflichtigen haben sodann die versäumten Mitwirkungshandlungen, derentwegen sie nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt wurden, nicht vollständig nachgeholt. Aus diesem Grund ist der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung misslungen, ohne dass das kantonale Steueramt oder das Steuerrekursgericht weitere Beweise zu erheben hatten.

E. 3.3

Ist der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht, fragt es sich nur noch, ob die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ausgefallen ist. Die Vorinstanzen haben ermessensweise Fr. ... als Unterhaltsbeiträge an die Tochter zum Abzug zugelassen und hierbei insbesondere auf die tieferen Lebenshaltungskosten am thailändischen Wohnort der Tochter verwiesen. Zudem orientierten sich die Vorinstanzen an den Lebenshaltungskosten, die auf zwei Webseiten für Auswanderer angegeben wurden (www.leben-in-thailand.de bzw. auswandern-info.com/thailand.html), welche die Lebenshaltungskosten für einen etwas gehobenen Lebensstandard aktuell auf ca. 1'000.- bis 1'200.- Euro bzw. auf 1/2–2/3 des Preisniveaus in Deutschland beziffern. Zusätzlich wurde für die Unterstützung der Kindsmutter jeweils der nach § 34 Abs. 1 lit. b StG und Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG maximal mögliche Unterstützungsabzug gewährt.

E. 3.4

Was die Pflichtigen hiergegen vorbringen, vermag nicht zu überzeugen: Wie bereits dargelegt wurde, sind die tatsächlich geleisteten Zahlungen sowie der tatsächliche Lebensaufwand der Tochter nicht entscheidend, weshalb die vorinstanzliche Schätzung hierdurch auch nicht offensichtlich unrichtig erscheint. Das Eidgenössische Departement für auswärtige Angelegenheiten (EDA) beziffert die minimalen, an einem europäischen Lebensstandard angepassten Lebenshaltungskosten "für einen bescheidenen Ein-Personen-Haushalt in Bangkok" auf monatlich mindestens Fr. 1'500.- zuzüglich Krankenversicherungsprämie und Schulgebühren (vgl. hierzu Ziff. 11.3 der Publikation "Leben und Arbeiten in Thailand" des EDA, www.eda.admin.ch). Jedoch erscheint es im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen keineswegs willkürlich, für ein mit seiner thailändischen Mutter zusammenlebenden sechsjährigen Kind tiefere Ansätze zur Anwendung zu bringen als bei einem Ein-Personen-Haushalt von einem erwachsenen und nicht in Thailand sozialisierten Ausländer. Beim Unterricht in einer internationalen Privatschule fallen gemäss Ziff. 10.2 der bereits zitierten EDA-Publikation jährliche Schulkosten von Fr. 7'000.- bis Fr. 20'000.- an, womit sich die hierfür vom Beschwerdeführer geltend gemachten (jedoch für das Jahr 2015 betragsmässig unbelegten)

Aufwendungen von insgesamt Fr. ... im üblichen Rahmen bewegen. Jedoch ist von den Pflichtigen nicht substantiiert dargelegt worden, weshalb die Tochter in Thailand keine öffentliche Schule besuchen kann und die Finanzierung einer Privatschule damit einer familienrechtlichen Unterstützungspflicht entspringt (vgl. hierzu im sozialhilferechtlichen Kontext auch BVGr, 2. Mai 2013, C-4654/2012, E. 5.2.7, mit Hinweisen). Da die vorinstanzlich zitierten Vergleiche des Preisniveaus sich auf Bangkok und nicht auf Thailand insgesamt bezogen hatten, sind bereits die gemäss den Pflichtigen "deutlich höheren Kosten in der Grossstadt" berücksichtigt worden. Hingegen erscheinen die von den Pflichtigen in Abzug gebrachten Unterhaltsbeiträge viel zu hoch, nachdem das Preisniveau in Zürich etwa doppelt so hoch wie in Bangkok ist (vgl. hierzu das bereits vorinstanzlich angeführte "Global cities ranking 2018" gemäss UBS prices and earnings, www.ubs.com) und die Bildungsdirektion des Kantons Zürich den durchschnittlichen Unterhaltsbeitrag eines sechsjährigen Einzelkinds 2015 mit Fr. 2'025.- pro Monat bzw. Fr. 24'300.- pro Jahr beziffert (www.ajb.zh.ch). In welchem Umfang Unterhaltsbeiträge in vorangegangenen Steuerperioden zum Abzug zugelassen wurden, ist hingegen unerheblich, da die Einschätzungs- bzw. Veranlagungsbehörde grundsätzlich nicht an ihre frühere Beurteilung gebunden ist (vgl. Richner et al., VB zu §§ 119–131 StG N. 87 und Richner et al., VB zu Art. 109–121 DGB N. 80, je mit Hinweisen). Die ermessensweise zum Abzug zugelassenen Unterhaltsbeiträge erscheinen deshalb selbst unter Berücksichtigung eines für thailändische Verhältnisse eher gehobeneren westlichen Lebensstandards hinreichend, sicherlich aber nicht offensichtlich willkürlich. Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Umtriebsentschädigung zu, zumal eine solche auch nicht verlangt wurde (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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