

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00104 vom 8. April 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-04-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00104

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00104 du 8 avril 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00104 del 8 aprile 2020

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2014 | Abgrenzung von Kinder-, Mündigen- und Ehegattenunterhalt. Verfahrensvereinigung, Kognition und Verfahrensgegenstand (E. 1). Steuerrechtlich abzugsfähige Unterhaltszahlungen müssen unabhängig von einer richterlichen Anordnung oder vertraglichen Vereinbarung kumulativ familienrechtlich geschuldet und tatsächlich geleistet worden sein sowie der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, ohne diesem einen Vermögenszuwachs zu verschaffen. Für die steuerrechtliche Abgrenzung von Ehegatten- und Kinderunterhalt ist nicht die zivilrechtliche Zuordnung entscheidend, sondern für wessen Lebensbedarf die entsprechenden Zahlungen aufgewendet werden (E. 2.3). Die Unterscheidung entfaltet mit der Volljährigkeit der Kinder steuerrechtliche Relevanz, da Mündigenunterhalt steuerlich nicht mehr abzugsfähig ist (E. 2.3). Die für die Kinder bezahlten Schulgelder dienen zur Deckung von deren Bedürfnissen, weshalb ungeachtet einer zivilrechtlich allenfalls vorgesehenen Verrechnungsmöglichkeit mit den an den getrennt lebenden Ehegatten zu entrichtenden Unterhaltszahlungen von Kinderunterhalt auszugehen ist, welcher mit der Volljährigkeit der Kinder nicht mehr abzugsfähig ist (E. 3). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 Direkte Bundessteuer 2014, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: der Pflichtige) deklarierte in seiner Steuererklärung 2014 Unterhaltsbeiträge von Fr. ... für seine damals getrenntlebende (und inzwischen geschiedene) Ehegattin sowie Unterhaltsbeiträge von Fr. ... für seine Kinder C (geboren am ... 1993) und D (geboren am ... 1996). Dabei waren gemäss Beilage zur Steuererklärung Fr. ... (recte: Fr. ... des Ehegattenunterhalts für die Schulgelder der Kinder bestimmt. Diese wurden vom Pflichtigen direkt bezahlt und mit den Unterhaltsansprüchen der Ehegattin verrechnet. Hierauf kürzte das kantonale Steueramt den abzugsfähigen Ehegattenunterhalt mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 3. Oktober 2018 um die verrechneten Schulgelder auf Fr. ... und den abzugsfähigen Kinderunterhalt auf Fr. Die hiergegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 2. Mai 2019 teilweise gut, indem die Schulgelder von monatlich Fr. ... für den Sohn D bis zu dessen Volljährigkeit zusätzlich zum Abzug zugelassen wurden (insgesamt Fr. ...). Im Übrigen wurden die Einsprachen mit der Begründung abgewiesen, dass die Schulkosten Kinderalimente darstellten, welche bei volljährigen Kindern nicht mehr in Abzug gebracht werden könnten. II. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies

das Steuerrekursgericht am 6. September 2019 ab. III. Mit Beschwerde vom 24. Oktober 2019 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei in Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide der Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... einzuschätzen und für die direkte Bundessteuer 2014 sei das steuerbare Einkommen auf Fr. ... zu veranlagern. Zudem wurde ein Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. ... geltend gemacht und eventualiter die Rückweisung der Sache zur deklarationsgemässen erneuten Beurteilung beantragt. Weiter wurde um die Zusprechung einer Parteientschädigung ersucht. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde verlangte und das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Steueramt der Gemeinde E nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2014 (SB.2019.00104) und direkter Bundessteuer 2014 (SB.2019.00105) betreffen denselben Pflichtigen sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie vom Verwaltungsgericht mit Präsidialverfügung vom 25. Oktober 2019 vereinigt wurden. 1.2 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). 1.3 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet allein die Höhe des steuerbaren Einkommens des Pflichtigen, während der anwendbare Steuertarif, die Höhe des steuerbaren Vermögens und der geltend gemachte Rückerstattungsanspruch bei der Verrechnungssteuer vor Verwaltungsgericht unstrittig sind (und in Bezug auf letzteres auch keine Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts vorliegen würde, vgl. VGr, 8. Juni 2018, SB.2018.00051/52, E. 1.2.3 [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]).

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, 5. Dezember 2018, SB.2018.00112/113, E. 2.1; VGr, 18. Januar 2012, SB.2011.00082, E. 2.1).

E. 2.2

Steuerrechtlich abzugsfähige Unterhaltszahlungen müssen damit unabhängig von einer richterlichen Anordnung oder vertraglichen Vereinbarung kumulativ 1) familienrechtlich geschuldet und 2) tatsächlich geleistet worden sein sowie 3) der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, ohne diesem einen Vermögenszuwachs zu verschaffen. Zahlungen, die nicht der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, stellen steuerrechtlich keinen abzugsfähigen Unterhalt dar. Damit ist für die steuerrechtliche Abgrenzung von Ehegatten- und Kinderunterhalt entscheidend, für wessen Lebensbedarf die entsprechenden Zahlungen aufgewendet werden. Die zivilrechtliche Zuordnung kann hingegen nicht entscheidend sein, zumal die Zivilgerichte eine Vereinbarung über die Trennungs- oder Scheidungsfolgen nicht nach steuerlichen Aspekten zu überprüfen haben (vgl. Art. 279 Abs. 1 der Zivilprozessordnung [ZPO]).

E. 2.3

Die Unterscheidung zwischen Ehegatten- und Kinderunterhalt entfaltet bei Volljährigkeit der Kinder steuerrechtliche Relevanz: Volljährige Kinder stehen gemäss Art. 296 Abs. 2 des Zivilgesetzbuchs (ZGB) nicht mehr unter der elterlichen Sorge (oder Obhut) ihrer Eltern. Unterhaltsbeiträge für volljährige Kinder fliessen deshalb unabhängig vom formellen Zahlungsempfänger steuerlich nicht an einen Elternteil, sondern kommen direkt dem mündigen Kind zu (vgl. Art. 277 Abs. 2 und Art. 289 Abs. 1 ZGB). Sie sind weder vom Elternteil, der allenfalls die Zahlung erhält noch vom Kind selbst zu versteuern (vgl. § 23 lit. f und § 24 lit. e StG bzw. Art. 23 lit. f und Art. 24 lit. e DBG), können aber im Gegenzug vom leistenden Elternteil auch nicht in Anwendung von Art. § 31 Abs. 1 lit. c StG und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG in Abzug gebracht werden (Korrespondenzprinzip, vgl. zur Nichtabzugsfähigkeit von Mündigenunterhalt BGr, 11. Januar 2011, 2C_550/2010, E. 3.1 f.; BGr, 16. September 2010, 2C_436/2010, E. 5.1.2).

E. 3.1

Der Pflichtige rügt sinngemäss zusammengefasst, dass die vom Pflichtigen bezahlten Schulgelder gemäss zivilgerichtlichem Urteil bzw. gerichtlich genehmigter und bestätigter Vereinbarung vom Ehegattenunterhalt in Abzug gebracht werden durften. Die Schulungskosten bildeten demnach zwar Bestandteil der Lebenshaltungskosten der beiden Kinder, seien aber gleichwohl nicht als Kinderunterhalt zu qualifizieren. Dies ergebe sich schon aus dem Umstand, dass die abziehbaren Schulgelder von Fr. ... pro Kind stets höher gewesen seien als der (eheschutzrichterlich) festgesetzte Kinderunterhalt von Fr. ... pro Kind. Die zivilrechtliche Festlegung sowie die gerichtlich genehmigten Vereinbarungen seien auch für die steuerrechtliche Zuordnung massgebend, sofern das in den Steuergesetzen genannte Kriterium der Unterhaltsdeckung erfüllt sei und der Ehegattenunterhalt nicht der unentgeltlichen Vermögensverschiebung diene. Die Finanzierung einer Erstausbildung für die Kinder sei gemeinsame familienrechtliche Elternpflicht, weshalb die Schulungskosten dem Ehegattenunterhalt zuzuordnen seien. Zudem wird darauf verwiesen, dass auch nach revidierten Unterhaltsrecht nicht strikt zwischen den Unterhaltsbedürfnissen der Kinder und des ohutsberechtigten Ehegatten unterschieden werden könne, auch nicht nach Erreichen der Volljährigkeit. Die Schulgelder

könnten bei einer Qualifikation als Ehegattenunterhalt bei der empfangenden Ex-Ehefrau besteuert werden, weshalb auch steuersystematisch nichts gegen die beantragte Zuordnung spreche. Hingegen würde die von den Vorinstanzen vorgenommene Zuordnung die "gesetzlichen und zivilrechtlichen Freiheiten der Steuerpflichtigen" untergraben und vereiteln.

E. 3.2

Entgegen der Darstellung des Pflichtigen geht im vorliegenden Fall aus den zivilgerichtlichen Anordnungen keineswegs hervor, dass das Schulgeld für die Kinder beim Ehegattenunterhalt in Abzug gebracht und insoweit Ehegattenunterhalt darstellen sollte: In der am 29. März 2005 eheschutzrichterlich genehmigten Parteivereinbarung wurde lediglich festgehalten, dass "die Unterhaltsbeiträge" um das bezahlte Schulgeld gekürzt werden könnten, ohne dass dabei weiter zwischen Ehegatten- und Kinderunterhalt differenziert wurde. In einer anschliessenden eheschutzrichterlichen Entscheid vom 5. August 2008 wurden die vom Pflichtigen direkt entrichteten Schulgelder klar dem Kinderunterhalt zugeordnet, da diese im Zusammenhang mit der Regelung des Kinderunterhalts erwähnt wurden und sich das Gericht ansonsten im Rahmen seiner Prüfungsbefugnis bei der Bedarfsberechnung überhaupt nicht mit diesen Zahlungen hätte auseinandersetzen müssen. Zudem wurden in Erwägung 2.3.7 des eheschutzrichterlichen Entscheids vom 5. August 2008 die im vorangegangenen Eheschutzentscheid festgelegten "Einkünfte bzw. Unterhaltsbeiträge der Gesuchstellerin (Fr. ... Unterhaltsbeitrag und Fr. ... hypothetischen Einkommen) und der Kinder (je Fr. ... Unterhaltsbeitrag sowie je Fr. ... Schulkostenbeitrag" einander gegenübergestellt und festgehalten, dass demnach "58 % der Steuerlast auf die Kinderunterhaltsbeiträge entfallen" würde. Hieraus erhellt sich klar, dass das Schulgeld auch vom Eheschutzgericht als Teil des Kinderunterhalts betrachtet wurde. Inwieweit die zwischen den Ehegatten getroffenen Vereinbarungen vom 30. Mai 2011 und 2./6. Juli 2012 vormundschaftlich genehmigt wurden, erschliesst sich sodann nicht aus den Akten. Es wäre jedoch kaum nachvollziehbar, weshalb die Ehegatten durch blosser Parteivereinbarung die Besteuerung ihrer Unterhaltsbeiträge bzw. -empfänge beeinflussen könnten. Entgegen der in der Beschwerdeschrift zumindest sinngemäss geäusserten Auffassung unterliegt die Besteuerung nicht der Privatautonomie der Steuerpflichtigen.

E. 3.3

Es kann damit keine Rede davon sein, dass die Unterhaltsbeiträge zivilrechtlich dem Ehegattenunterhalt zugeordnet wurden. Eine derartige Zuordnung wäre sodann auch aus zivilrechtlicher Sicht sachfremd gewesen, da das Schulgeld zweifellos und unbestrittenermassen der Deckung des laufenden Bedarfs der Kinder und nicht etwa der Deckung des Bedarfs der Kindsmutter diene. Soweit der Beschwerdeführer diesbezüglich vorbringt, dass die Kindseltern familienrechtlich zur Finanzierung der Erstausbildung ihrer Kinder verpflichtet seien, führt dies auch zivilrechtlich nicht zu einer Umqualifizierung der Unterhaltsleistungen: Jeder Elternteil ist im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit zur Alimentierung seiner Kinder verpflichtet. Gerade daraus resultiert die Pflicht zur Leistung von Kindesunterhalt. Hingegen stellt die Deckung des Bedarfs der Kinder niemals eine Unterhaltsleistung gegenüber dem Ehegatten dar, was schon allein dadurch ersichtlich wird, dass die Unterhaltsleistung ab Volljährigkeit grundsätzlich direkt dem mündigen Kind zusteht. Entsprechend konnte das Schulgeld auch nicht vom übrigen Kinderunterhalt in Abzug gebracht werden, da es zur vollständigen Deckung des Bedarfs der Kinder zusätzlich zu diesem geschuldet war. Hingegen erscheint es durchaus nachvollziehbar, wenn das

Schulgeld bei der Festsetzung des insgesamt geschuldeten Unterhalts berücksichtigt wurde, da sich mit der Höhe des zu bezahlenden Schulgeldes auch die finanzielle Leistungsfähigkeit des Pflichtigen veränderte. Indes erscheint die zivilrechtliche Zuordnung der Unterhaltsleistungen für die steuerrechtliche Abgrenzung zwischen Kindes- und Ehegattenunterhalt ohnehin nicht entscheidend, ist doch hierfür nach dargelegter Rechtslage allein entscheidend, für wessen Lebensbedarf die entsprechenden Zahlungen aufgewendet werden. Diesbezüglich räumt auch der Beschwerdeführer ausdrücklich ein, dass die Schulgelder der Deckung des Bedarfs der Kinder gedient haben. Sie sind damit klar als Kinderunterhalt zu betrachten und mit Volljährigkeit des unterhaltsberechtigten Kindes nicht mehr abzugsfähig.

E. 3.4

Der Mündigenunterhalt kann in Nachachtung des Korrespondenzprinzips weder vom Unterhaltspflichtigen in Abzug gebracht werden, noch ist er vom unterhaltsempfangenden Kind zu versteuern (vgl. E. 2.3 vorstehend). Hingegen würde die in der Beschwerdeschrift vorgeschlagene Besteuerung der Schulgelder bei der (Ex-)Ehegattin sowohl dem Korrespondenzprinzip als auch der gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) garantierten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen, da das mündige Kind und nicht die (Ex-)Ehegattin durch das Schulgeld begünstigt wird.

E. 3.5

Sodann kann der Pflichtige aus der Handhabung der Unterhaltsabzüge in früheren Steuerperioden nichts zu seinen Gunsten ableiten. Selbst eine abweichende steueramtliche Beurteilung in früheren Steuerperioden schafft keine Vertrauensgrundlage, zumal die Steuerbehörden nicht jeden geltend gemachten Abzug einer vertieften Überprüfung unterziehen können und grundsätzlich auf eine korrekte Deklaration vertrauen dürfen. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern dem Beschwerdeführer durch eine allenfalls abweichende Beurteilung in früheren Steuerperioden ein Nachteil erwachsen wäre. Zudem beschlägt die Rechtskraft früherer Steuereinschätzungen- und Veranlagungen immer nur die jeweilige Steuerperiode und können die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in späteren Steuerperioden anders gewürdigt werden, erst Recht, wenn sich wie hier mit der Volljährigkeit eines der beiden Kinder ohnehin eine neue Ausgangslage ergeben hat (vgl. BGr, 16. Juli 2013, 2C_273/2013, E. 3.4 und 4.2). Weiter ist darauf hinzuweisen, dass sowohl der Empfänger als auch der Leistende die Unterhaltsbeiträge korrekt zu deklarieren hat und die vorsätzliche oder fahrlässige Falschdeklaration von Unterhaltszahlungen allenfalls als Steuerhinterziehung zu ahnden ist.

E. 3.6

Die vorinstanzliche Steuerberechnung erscheint schlüssig und nachvollziehbar: Einerseits wurden der geleistete Ehegattenunterhalt exklusive den bezahlten Schulgeldern vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Andererseits wurden die Kinderalimente lediglich für die ersten drei Monate bis zur Volljährigkeit des jüngeren Kindes (1. April 2014) zugelassen, da Mündigenunterhalt nicht mehr steuerlich absetzbar ist. Der Unterhalt setzte sich hierbei einerseits aus dem Schulgeld von drei Monaten ($3 \times \text{Fr. ...} = \text{Fr. ...}$) und andererseits aus dem pro rata Anteil des übrigen Kindesunterhalts ($\text{Fr. ... [deklariertes Kindesunterhalt für beide Kinder] : 2 [Kinder] : 12 [Monate] \times 3 [Monate bis zur Volljährigkeit des jüngeren Kindes] = \text{Fr. ...}$) bzw. dem zwischen den Ehegatten am 2. Juli 2012 vereinbarten Fr. ... Kinderunterhalt (exklusive Schulkosten) für das jüngere Kind ($3 \times$

... = Fr. ...) zusammen.

E. 3.7

Auf weitere Sachverhaltsabklärungen – insbesondere auf die beantragte Befragung der früheren Ehefrau des Pflichtigen – kann in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden. Damit erscheint die Sache spruchreif und eine Rückweisung an die Vorinstanz nicht geboten. Somit sind die (vereinigten) Beschwerden abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes 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.