Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 96/2019

Urteil vom 19. September 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichterin Hänni,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte
1. A.A._____,
2. B.A._____,
vertreten durch Herrn A.A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich sowie direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter,
vom 5. Dezember 2018 (SB.2018.00112, 00113).

Sachverhalt:

A.
A.A._____ war in der Steuerperiode 2015 gegenüber seiner sechsjährigen Tochter, die unter mütterlicher Obhut in Thailand lebte, unterhaltspflichtig. An die Mutter seiner Tochter überwies er in der betreffenden Steuerperiode einen Betrag von insgesamt Fr. 48'220.--. Das Ehepaar A.A._____ und B.A._____ brachten in ihrer Steuererklärung 2015 Unterhaltsbeiträge "an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten" im Umfang von Fr. 48'220.-- in Abzug.

B.
In der Veranlagungsverfügung vom 21. November 2017 rechnete das Kantonale Steueramt Zürich die in Abzug gebrachten Unterhaltszahlungen vollumfänglich auf, da diese nicht detailliert nachgewiesen worden seien. 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. Nachdem das Ehepaar A._____ auch nach Ablauf der Mahnfrist der Auflage nicht nachkam, hiess das Steueramt die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 24. April 2018 teilweise gut. Sie legte die Unterhaltszahlungen an die Tochter nach pflichtgemässem Ermessen auf Fr. 18'000.-- fest. Das hiergegen erhobene Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 30. August 2018 ab. Ebenso blieb die Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ohne Erfolg (Urteil vom 5. Dezember 2018).

C.
Mit Eingabe vom 28. Januar 2019 gelangen A.A._____ und B.A._____ an das Bundesgericht. Sie beantragen sinngemäss, die in Abzug gebrachten Unterhaltzahlungen in der Höhe von Fr. 48'220.-- seien vollumfänglich zuzulassen. Eventualiter sei ein Abzug von Fr. 32'920.-- zu gewähren.

Erwägungen:

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 über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (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). Die Beschwerdeführer sind bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem sind sie durch das angefochtene Urteil in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie sind somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

2.
Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG).

3.
Die Vorinstanz erwägt, abziehbare Unterhaltsbeiträge müssten unmittelbar familienrechtlich geschuldet sein. Folglich würden Leistungen in Erfüllung einer familienrechtlichen Unterhaltspflicht, nicht aber freiwillig geleistete Beiträge steuerrechtlich zum Abzug zugelassen. Es sei zwar unbestritten, dass der beschwerdeführende Ehemann unterhaltspflichtig sei und die Beschwerdeführer die Höhe der tatsächlich geleisteten Zahlungen nachgewiesen hätten. In welchem Umfang eine familienrechtliche Unterhaltspflicht bestünde, 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. Die Beschwerdeführer hätten auch innert Mahnfrist keine diesbezüglichen Nachweise erbracht. Folglich dürfe eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen erfolgen, wobei diese nur noch wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne. Das Steueramt und das Steuerrekursgericht hätten ermessensweise Fr. 18'000.-- als Unterhaltsbeiträge zum Abzug zugelassen und dabei auf die tieferen Lebenshaltungskosten am thailändischen Wohnort hingewiesen. Nach Auffassung der Vorinstanz
erscheint dies selbst unter Berücksichtigung eines für thailändische Verhältnisse eher gehobeneren westlichen Lebensstandards als ausreichend - jedenfalls nicht offensichtlich unrichtig -, weshalb sie keine Veranlassung habe, davon abzuweichen.

4.
Die Beschwerdeführer machen geltend, die Vorinstanz behaupte in unhaltbarer Weise, dass die Tochter des beschwerdeführenden Ehemanns eine öffentliche thailändische Schule besuchen könne. Es liege in der Kompetenz der Eltern zu beurteilen, welche Schule für die Grundausbildung des Kinds geeignet und notwendig sei. Es sei offensichtlich, dass die öffentlichen Schulen in Thailand ein sehr tiefes Niveau aufweisen würden. Nur eine Privatschule mit qualifizierten Lehrpersonen könne eine Ausbildung garantieren, die jener in der Schweiz entspreche. Seine Tochter werde in nächster Zukunft ihre Schulbildung in der Schweiz fortsetzen. Deshalb müsse der Schulbesuch in der von den Beschwerdeführern gewählten Schule als Grundausbildung betrachtet werden und die damit verbundenen Auslagen in der Höhe von Fr. 6'100.-- (Schulgeld im Betrag von Fr. 4'000.-- zuzüglich Auslagen im Umfang von Fr. 2'100.--) vollumfänglich berücksichtigt werden.
Sodann berücksichtige die Vorinstanz Überweisungskosten in der Höhe von Fr. 140.-- (vgl. E. 2.2 des vorinstanzlichen Urteils). Indessen betrügen die Kosten Fr. 30.-- pro Überweisung. Bei 14 Überweisungen in der betreffenden Steuerperiode resultieren Kosten in der Höhe von Fr. 420.--. Diese Kosten müssten zum Abzug zugelassen werden.
Die Beschwerdeführer kritisieren im Weiteren die vorinstanzliche Schätzung der

Lebenshaltungskosten in Thailand. Die Vorinstanz behaupte, dass ein sechsjähriges Kind wesentlich tiefere Lebenshaltungskosten habe. Diese Behauptung sei frei erfunden. Ebenfalls nicht einzusehen sei, weshalb in einer Grossstadt wie Bangkok nicht die gleichen Lebenshaltungskosten wie in der Schweiz gelten würden. Deshalb müsse von allgemeinen Lebenshaltungskosten in der Höhe von Fr. 2'200.-- pro Monat und von insgesamt Fr. 26'400.-- für die Steuerperiode 2015 ausgegangen werden. Würde nicht die tatsächlich ausbezahlten Unterhaltszahlungen in der Höhe von Fr. 48'220.-- zum Abzug zugelassen, müsste daher mindestens ein Abzug im Betrag von Fr. 32'920.-- (Summe aus Fr. 6'100.--, Fr. 420.-- und Fr. 26'400.--) gewährt werden.

5.
Umstritten ist die Frage, ob die Vorinstanz die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen wegen offensichtlicher Unrichtigkeit im Sinne der Beanstandungen der Beschwerdeführer hätte anpassen müssen.

5.1. Gemäss §139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich (StG ZH; LS 631.1) nimmt das kantonale Steueramt die Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Sodann sieht § 140 Abs. 2 StG ZH vor, dass die steuerpflichtige Person eine Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Während erstere kantonale Bestimmung gleichlautend mit Art. 46 Abs. 3 StHG und Art. 130 Abs. 2 DBG ist, enthält Letztere den gleichen Regelungsinhalt wie Art. 48 Abs. 2 StHG und Art. 132 Abs. 3 DBG. Als detaillierte Regelungen belassen Art. 46 Abs. 3 StHG und Art. 48 Abs. 2 StHG dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmungen kämen gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihr widerspricht (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116). Wo die bundessteuerrechtliche und die steuerharmonisierungsrechtliche Regelung im Wortlaut übereinstimmen,
drängt sich im Grundsatz zudem deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht mit Bezug auf die direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116; 130 II 65 E. 5.2 S. 72 ff.; Urteil 2C 263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 2; vgl. auch BGE 139 II 363 E. 3.2 S. 370 f.). Ausgangspunkt der nachfolgenden Erwägungen ist damit Art. 46 Abs. 3 StHG und Art. 48 Abs. 2 StHG, wobei die erfolgte Rechtsanwendung mit freier Kognition und unter Berücksichtigung von Art. 130 Abs. 2 DBG und Art. 132 Abs. 3 DBG überprüft werden kann.

5.2. Die Beschwerdeführer beanstanden zu Recht nicht, dass das Steueramt eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen hat vornehmen dürfen. Die Voraussetzungen für eine solche Veranlagung waren ohne Weiteres gegeben. Sodann stellt sich auch nicht mehr die Frage, ob ein gewisser Betrag aufgrund der familienrechtlichen Unterhaltspflicht des beschwerdeführenden Ehemanns gestützt auf § 31 Abs. 1 lit. c StG ZH (vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG; Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG) zum Abzug zuzulassen ist. Dies wurde von der Vorinstanz zu Recht bestätigt (vgl. E. 2 des angefochtenen Urteils). Es stellt sich nur noch die Frage, ob die Beschwerdeführer den Unrichtigkeitsnachweis der Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen mit Blick auf die Unterhaltsbeiträge haben erbringen können. Dies gelingt lediglich bei offensichtlicher Unrichtigkeit und kann auf zwei Arten erbracht werden.

5.2.1. 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 (vgl. Urteile 2C 90/2017 vom 16. Oktober 2017 E. 2.1; 2C 311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.2).

5.2.2. 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. Gleiches gilt wenn der kantonalen Steuerbehörde augenfällige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind. Die Schätzung muss aufgrund schwerwiegender Fehler im Ergebnis willkürlich sein (vgl. Urteile 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).

5.2.3. Die Einsprachebehörde und die zuständigen kantonalen Gerichtsinstanzen können sich nicht auf eine summarische oder oberflächliche Überprüfung beschränken. Die angefochtene Ermessensveranlagung ist mit der gleichen Gründlichkeit wie jede andere Veranlagung zu überprüfen. Insbesondere dürfen sie die Ermessensveranlagung nicht nur unter dem Blickwinkel des Willkürverbots prüfen (vgl. Art. 110 BGG; Urteil 2C 127/2018 vom 30. April 2019; zum Fall der "Willkür im Quadrat" vgl. auch BGE 132 I 13 E. 5.1 S. 17 f.; 116 III 70 E. 2b S. 71 f.; Urteile 2D 35/2017 vom 5. April 2018 E. 5.1; 6B 152/2017 vom 20. April 2017 E. 1.3). Die Ermessensveranlagung ist jedoch nur dann aufzuheben oder anzupassen, wenn sie sich als grob unrichtig erweist und damit eine materielle Rechtsverweigerung einhergeht (vgl. Urteil 2C 90/2017 vom 16. Oktober 2017 E. 2.2).

5.3. Den Beschwerdeführern wäre durch das Beibringen des gerichtlichen Urteils, aus dem die Höhe der familienrechtlichen Unterhaltspflicht hervorgeht, möglich gewesen, die vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren zu ermöglichen. Dies haben sie unbestrittenermassen unterlassen. Sie beschränken sich lediglich darauf, die vom Steueramt vorgenommene Ermessensveranlagung als offensichtlich unrichtig zu beanstanden. Was die Beschwerdeführer gegen die vorinstanzlichen Erwägungen vorbringen, lässt die Ermessensveranlagung nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen. Die Vorinstanz setzt sich ausführlich mit den Lebenshaltungskosten der Tochter des beschwerdeführenden Ehemanns in Thailand auseinander und begründet eingehend, weshalb der ermessensweise festgelegte Betrag von Fr. 18'000.-- die Lebenshaltungskosten zu decken vermag (vgl. E. 3.3 f. des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdeführer machen einzig mit Blick auf das Schulgeld konkrete Angaben zu den konkreten Lebenshaltungskosten. Sie begründen indes nicht, weshalb das Schulgeld nicht vom ermessensweise festgelegten Betrag gedeckt wird. Ansonsten beschränken sie sich auf allgemeine
Ausführungen und Hinweise auf die generellen Lebenshaltungskosten in Thailand. Die Beschwerdeführer lassen dabei ausser Acht, dass primär die familienrechtliche Unterhaltspflicht für die Bestimmung des steuerrechtlichen Abzugs massgebend ist. Die allgemeinen Lebenshaltungskosten sind nur sekundär zur Plausibilisierung der Schätzung heranzuziehen. Selbst wenn das Steueramt und die Vorinstanz mit ihrer Schätzung von Fr. 18'000.-- leicht unterhalb der effektiven Lebenshaltungskosten liegen sollten, ist die Ermessensveranlagung jedenfalls nicht offensichtlich unrichtig. Mit Blick auf die Überweisungskosten bleibt im Weiteren offen, ob die Beschwerdeführer tatsächlich 14 Überweisungen mit Überweisungskosten in der Höhe von Fr. 30.-- getätigt haben. Der eingereichte Bankbeleg vom 23. November 2018 über eine vom gleichen Tag datierende Zahlung vermag jedenfalls weder die Höhe der Überweisungskosten noch die Anzahl Überweisungen in der Steuerperiode 2015 nachzuweisen. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen eingehend überprüft und dabei zu Recht keine offensichtliche Unrichtigkeit mit Blick auf die zum Abzug zugelassenen Unterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. 18'000.-- erkannt hat.

6.
Nach dem Dargelegten erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Diese tragen die Kosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 19. September 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Zollinger