



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2010.97
2 DB.2010.77

Entscheid

25. Mai 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Richard Oesch und Sekretärin Silvia Weigold

In Sachen

1. A,
2. B,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2007 und Direkte Bundessteuer 2007

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige[n]) machten in ihrer Steuererklärung 2007 den Abzug für unterstützungsbedürftige Personen in der Höhe von Fr. 2'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 6'100.- (direkte Bundessteuer) geltend. Mit Auflage vom 28. Oktober 2008 verlangte das Steueramt der Gemeinde C zur Überprüfung des beantragten Unterstützungsabzugs von den Pflichtigen "Zahlungsnachweis(e) der Bank über die unterstützte Person über den geltend gemachten Betrag".

Daraufhin reichten die Pflichtigen eine in Albanien notariell beglaubigte Erklärung des Vaters des Pflichtigen, D, ein, worin dieser erklärte, die Pflichtigen würden ihn häufig mit Fr. 600.- pro Monat, u.a. in Form von Medikamenten, welche in der Schweiz gekauft würden, finanziell unterstützen. Da kein Bankkonto vorhanden sei, werde das Geld bar bezahlt.

Trotz dieser Bestätigung rechnete der Steuerkommissär im Einschätzungsentscheid vom 13. August 2009 sowie im gleichentags ergangenen Hinweis direkte Bundessteuer die deklarierten Unterstützungsabzüge auf. Das steuerbare Einkommen lautete entsprechend auf Fr. 79'200.- (statt Fr. 68'700.- gemäss Steuererklärung) bzw. Fr. 79'900.- (statt Fr. 64'900.-).

B. Die hiergegen erhobene Einsprache vom 9./10. September 2009 wies das kantonale Steueramt mit separaten Entscheiden vom 23. Februar 2010 ab.

C. Am 21./22. März 2010 erhoben die Pflichtigen Rekurs/Beschwerde und beantragten die Zulassung der geltend gemachten Unterstützungsabzüge. Der Eingabe lag ein ärztliches Zeugnis betreffend den Vater des Pflichtigen sowie das Original der notariell beglaubigten Erklärung bei.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 7. April 2010 auf kostenfällige Abweisung des Rekurses/der Beschwerde.

Auf Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Laut § 34 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden für die Steuerberechnung vom Reineinkommen als Unterstützungsabzug für erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Personen, an deren Unterhalt der Steuerpflichtige mindestens in der Höhe des Abzugs beiträgt, je Fr. 2'500.- abgezogen. Näheres dazu wird in der Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 20. September 2000 geregelt (ZStB I Nr. 20/001; nachfolgend Weisung). Bei der direkten Bundessteuer belaufen sich die entsprechenden Beträge auf Fr. 6'100.- (vgl. Art. 213 Abs. 1 lit. b sowie Art. 215 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] i.V.m. der Verordnung über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer vom 4. März 1996).

b) Voraussetzungen für die Zulassung des Unterstützungsabzugs sind Erwerbsunfähigkeit oder beschränkte Erwerbsfähigkeit, finanzielle Unterstützungsbedürftigkeit der unterstützten Person und Unterstützungsleistungen zumindest in Höhe des Abzugs (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 213 N 58 und 63 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 34 N 55 und 60 f. StG mit Hinweisen sowie Rz 28 f. und 31 f. Weisung). Der Nachweis von Unterstützungsleistungen ins Ausland ist gemäss Weisung grundsätzlich mit Post- oder Bankbelegen zu erbringen, auf denen der Leistende und der Empfänger klar ersichtlich sind (Rz 37 f., auch zum Folgenden). Quittungen über Barzahlungen an den Empfänger mit Wohnsitz im Ausland können grundsätzlich nicht als Beweismittel für Unterstützungsleistungen angenommen werden. Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, ansonsten ein Unterstützungsabzug zu verweigern ist. Massgebend sind dabei gemäss Art. 213 Abs. 2 DBG bzw. § 34 Abs. 2 StG die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode, d.h. am 31. Dezember um 24 Uhr (Stichtag). Nur wenn die Voraussetzungen für die Gewährung des Abzugs an diesem

Tag noch fortbestehen, kann dieser gewährt werden (Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Art. 213 N 79 f. DBG und § 34 N 73 f. StG).

c) Die Umstände, die den Unterstützungsabzug als berechtigt erscheinen lassen, sind steuermindernder Natur und daher vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Den Nachweis hat er spätestens mit Rekurschrift durch eine substanziierte Sachdarstellung anzutreten, aus welcher sämtliche für die rechtliche Würdigung massgeblichen Tatsachen im Einzelnen hervorzugehen haben. Eine fehlende Substanziierung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden (RB 1980 Nr. 69). Überdies hat der Steuerpflichtige die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder unter genauer Bezeichnung zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittelofferte, trifft die Rekurskommission keine weitere Untersuchungspflicht (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90) und hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist.

Im Zusammenhang mit solchen Unterstützungsleistungen ins Ausland hat die Steuerrekurskommission in einem Entscheid im Jahr 2000 dazu festgehalten, dass es indes mit dem Vorbehalt der Anwendbarkeit für den Regelfall ("grundsätzlich") einhergehe, dass hinsichtlich des Nachweises der Zahlungen besonderen Umständen durch die Zulassung anderer Beweismittel Rechnung getragen werden soll. Damit erweist sich die genannte Einschränkung unter dem Gesichtswinkel von Art. 123 Abs. 2 DBG und § 132 Abs. 2 StG zumindest dann als gesetzmässig, wenn dem Steuerpflichtigen im Einschätzungsverfahren die Möglichkeit offen steht, darzulegen, weshalb in seinem Fall der Nachweis auch mittels anderer Beweismittel zuzulassen ist. Da für den Regelfall von einer gesetzmässigen Handhabung durch die Einschätzungs-/Veranlagungsbehörden auszugehen ist, welche dem verfassungsmässigen Anspruch des Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör in Form der Beweisabnahme gehörig Rechnung trägt, besteht kein Anlass, der Weisung die Gesetzes- oder Verfassungskonformität abzuspochen. Hingegen stellt sie eine für die Steuerjustizbehörden nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung des Steuergesetzes dar. Diese wird vom Richter aber immerhin bei seiner Entscheidung mit berücksichtigt, sofern sie eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung zulässt (StRK II, 22. Dezember 2000, 2 ST.2000.195, mit weiteren Hinweisen).

In einem neueren Entscheid konkretisierte das höchste Gericht die Regel, dass der Pflichtige steueraufhebende bzw. steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat und er die Folgen der Beweislosigkeit trägt, dahingehend, dass es bei komplexeren rechtlichen (oder sachverhaltsbezogenen) Fragen im Zusammenhang mit steuermindernden Tatsachen zu differenzieren gälte. Was dem Nachweis derartiger Tatsachen diene, entgehe einem nicht rechtskundigen Pflichtigen vielfach. Ihm dürfe in einem solchen Fall nicht die alleinige Verantwortung für die Beschaffung von Entlastungsmaterial überbunden werden. Vielmehr obliege es der fachkundigen Steuerbehörde bzw. der kantonalen Steuerrekurskommission, einem mitwirkungswilligen Steuerpflichtigen aufzuzeigen, welche Unterlagen zur Sachverhaltsfeststellung noch erforderlich sind. Die Untersuchungspflicht werde verletzt, wenn die Steuer- bzw. Steuerjustizbehörde nicht entsprechend handle (BGr, 16. Dezember 2008, 2C_566/2008, E.3.1, www.bger.ch).

2. a) Mit der Steuererklärung 2007 beanspruchten die Pflichtigen den Unterstützungsabzug für den Vater des Pflichtigen, D, der in Tirana/Albanien lebt. Mit Auflage vom 28. Oktober 2008 wurden die Pflichtigen u.a. aufgefordert, Zahlungsnachweis(e) der Bank über die unterstützte Person und den geltend gemachten Betrag einzureichen. Daraufhin reichten sie eine durch das Notariat in Tirana beglaubigte Erklärung des Vaters des Pflichtigen ein, worin dieser zu Protokoll gab, dass er versichere, dass sein Sohn, A (der Pflichtige), ihn häufig mit Fr. 600.- im Monat finanziell unterstütze. Da er über kein Bankkonto verfüge, sei die Auszahlung dieses Betrags in bar erfolgt bzw. durch den Kauf von Medikamenten in der Schweiz, welche ihm alsdann geschickt worden seien.

b) In ihrer Einsprache führten die Pflichtigen zudem aus, dass der Vater des Pflichtigen seit vielen Jahren an Parkinson leide. Er sei ans Haus gebunden und es bestehe keine Möglichkeit, dass er das Geld irgendwo ausserhalb seiner Wohnung beziehen könne. Seine von der albanischen Regierung ausbezahlte Rente werde ihm als Ausnahmefall nach Hause gebracht und bar ausbezahlt. Er habe nie über ein Bankkonto verfügt und es sei ihm in seinem Alter sowie aufgrund seiner Gehbehinderung nicht zuzumuten, sich ein solches zu beschaffen oder bei Western Union vorzusprechen. Die Mutter des Pflichtigen sei sehbehindert und mit der Pflege und Versor-

gung ihres Mannes überfordert. Aus diesen Gründen sei es nicht möglich, das Geld auf anderen Wegen zukommen zu lassen.

c) Auf all diese Vorbringen der Pflichtigen ging das kantonale Steueramt in seinen Einspracheentscheiden vom 23. Februar 2010 mit keinem Wort ein. Vielmehr wies es die Einsprachen einzig mit der Begründung ab, es sei kein Zahlungsnachweis mit Post- oder Bankbelegen erfolgt. Diese Begründung trägt der konkreten Situation, in welcher die Pflichtigen sich befanden, nicht genügend Rechnung. So ist zwar davon auszugehen, dass Banküberweisungen hätten getätigt werden können. Da die Eltern des Pflichtigen seiner glaubhaften Darstellung zufolge indes nicht über ein Bankkonto verfügen, fällt eine Geldleistung auf diesem Weg ausser Betracht. Wie die Pflichtigen in ihrer Rechtsmittelschrift ausführen, ist der Vater des Pflichtigen seit Jahren vollständig ans Haus gebunden, weshalb es ihm unmöglich ist, die regulären Dienste wie Bankkonto oder Western Union in Anspruch zu nehmen. Seine von der albanischen Regierung ausbezahlte Rente werde ihm als Ausnahmefall nach Hause gebracht. In Albanien bestehe keine Möglichkeit, das Geld per Anweisung über die Post zu senden. In der notariell beglaubigten Erklärung des Vaters des Pflichtigen bestätigt dieser, die Unterstützungsleistungen durch Barzahlungen bzw. in Form von in der Schweiz gekauften Medikamenten erhalten zu haben.

Es ist durchaus möglich, dass das Geld zusammen mit Medikamenten oder allein mittels normaler Post nach Albanien geschickt wurde oder dass Verwandte und Bekannte der Pflichtigen das Geld und die Medikamente jeweils anlässlich von Ferien im Heimatland dem Vater des Pflichtigen brachten. Von den Pflichtigen kann aufgrund der Tatsache, dass in der Auflage vom 28. Oktober 2008 einzig Zahlungsnachweise der Bank über Leistungen an die unterstützte Person und über den geltend gemachten Betrag verlangt wurden, nicht verlangt werden, sie hätten im Einschätzungsverfahren weitere Beweismittel vorlegen oder nennen müssen, obwohl solche nicht Gegenstand der Untersuchung waren. Vielmehr hätte das kantonale Steueramt, nachdem die Pflichtigen vorgebracht hatten, keine Bankzahlungen getätigt zu haben und folglich keine Zahlungsnachweise einreichen zu können, diese auffordern müssen, auf andere Weise – sei dies durch Postquittungen, Bestätigungen von Personen, welche das Geld jeweils nach Albanien zum Vater brachten etc. – die Unterstützungsleistungen nachzuweisen. Insofern war die Substanziierungspflicht der Pflichtigen, welche nicht als in

steuerlichen Angelegenheiten sachkundig zu würdigen sind, eingeschränkt und hätte das Steueramt weitere Untersuchungen treffen müssen.

Unter diesen Umständen kam das kantonale Steueramt mit dem Verzicht auf eine Untersuchungsergänzung im Einschätzungsverfahren seiner Pflicht, den steuerlich massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären (Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG), nicht genügend nach. Die Pflichtigen hätten zumindest ausdrücklich Gelegenheit erhalten müssen, weitere Beweismittel vorzulegen oder zu nennen. Im Rahmen der weiteren Untersuchungen sind die Pflichtigen anzuhalten, den massgeblichen Sachverhalt detailliert darzutun und zu belegen. Daher werden sie den Bezug der für den Vater bestimmten Medikamente zu belegen, die entsprechenden Rezepte und Rechnungen vorzulegen sowie präzise Angaben über Art, Daten und Beträge der Bargeldleistungen unter Nennung geeigneter Zeugen zu liefern haben.

d) Die Rekurskommission hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach ihren eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann sie zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch keine materielle Entscheidung getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann die Rekurskommission nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N 31 f. StG, auch zum Folgenden). Von einem bedeutsamen Verfahrensmangel ist gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts insbesondere dann auszugehen, wenn über ein wesentliches Element des Sachverhalts keine oder keine hinreichende Untersuchung geführt worden ist (RB 2001 Nr. 93, RB 2000 Nr. 130 = StE 2002 B 93.5 Nr. 23 = ZStP 2001, 39; ZStP 2000, 291). Demnach rechtfertigt es sich, die Sache zur Nachholung des Versäumten an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückzuweisen.

3. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses bzw. der Beschwerde (Rückweisung). Bei diesem noch unentschiedenen Ausgang des Ver-

fahrens sind die Kosten den Parteien je hälftig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 23. Februar 2010 wird aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 23. Februar 2010 wird aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentcheid ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen.

[...]