



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2010.119
1 DB.2010.91

Entscheid

23. Juni 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

Rekursgegner,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Einschätzung 2007 und Direkte Bundessteuer 2007

hat sich ergeben:

A. Am 2. Juni 2008 reichte A (nachfolgend der Pflichtige) die vom 29. Mai 2008 datierte Steuererklärung 2007 samt Beilagen ein. Darin machte er unter anderem einen Unterstützungsabzug in der Höhe von Fr. 2'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 6'100.- (direkte Bundessteuer) sowie den damit einhergehenden zusätzlichen Abzug für Versicherungsprämien in der Höhe von Fr. 1'200.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 700.- (direkte Bundessteuer) für B geltend. Bei Letzterem handelt es sich um den Sohn seiner Exfrau, C, und ihres früheren Lebenspartners, D, der gemäss Aussagen des Pflichtigen 2007 ausgewiesen wurde. Der Pflichtige gab an, der bei seiner Mutter und ihrem neuen Ehemann, E, wohnhafte B verbringe seit Sommer 2003 den grössten Teil seiner Schulferien und sehr oft auch die Wochenenden bei ihm und ab Januar 2006 habe er zudem die Kosten für den von B besuchten Ganztageshort übernommen. Als Belege reichte er eine Bestätigung für die Bezahlung der erwähnten Hortkosten (Fr. 2'703.- für das Jahr 2007) sowie Quittungen über Ausgaben für verschiedene Ferien- und Freizeitaktivitäten sowie den allgemeinen Lebensunterhalt von B ein.

Mit Entscheiden vom 21. September 2009 schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 99'800.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'471'000.- ein und sah die Veranlagung der direkten Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 102'900.- vor. Dabei wurde der Unterstützungsabzug sowie der zusätzliche Abzug für Versicherungsprämien für B nicht gewährt mit der Begründung, die Unterstützungsbedürftigkeit von Bs Eltern sei nicht nachgewiesen.

Die definitive Veranlagung für die direkte Bundessteuer erfolgte mit Veranlagungsverfügung (Steuerrechnung) der Dienstabteilung Bundessteuer vom 25. September 2009.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige mit Eingaben vom 20./22. Oktober 2009 Einsprache und beantragte, der Unterstützungsabzug für B sowie der zusätzliche Abzug für Versicherungsprämien seien zu gewähren, da B und seine Mutter in äusserst

prekären wirtschaftlichen Verhältnissen lebten. Letztere sei insbesondere nicht in der Lage, für die Hortkosten von B aufzukommen. Zur Beurteilung der Unterstützungsbedürftigkeit sei nicht auf die gemeinsame Steuererklärung des Ehepaars F abzustellen, da es sich hierbei um eine Scheinehe handle.

Mit Auflage vom 4. Januar 2010 forderte das kantonale Steueramt den Pflichtigen im Einspracheverfahren auf, die für die Gewährung des Unterstützungsabzugs vorausgesetzte Unterstützungsbedürftigkeit des Ehepaars F sowie die geleisteten Unterstützungszahlungen nachzuweisen. Aufgrund eines Telefongesprächs mit dem Pflichtigen vom 7. Januar 2010 bestätigte der Steuerkommissär diesem mit Schreiben vom 12. Januar 2010, dass die Unterstützungsbedürftigkeit der Eltern und nicht diejenige des Kindes ausschlaggebend sei und belegte dies mit entsprechender Fachliteratur.

Mit Eingabe vom 15. Januar 2010 erklärte der Pflichtige, auf die finanzielle Situation des Ehepaars F dürfe vorliegend nicht abgestellt werden, da der Ehemann nicht B Vater sei und zu dem Kind nicht die geringste Beziehung pflege. Es käme deshalb allein auf die finanzielle Situation von C und D, dem leiblichen Vater von B, an, zu deren prekären wirtschaftlichen Verhältnissen er bereits Stellung genommen habe. Im Übrigen habe er die Nachweise für die geleisteten Unterstützungszahlungen bereits eingereicht. Neben anderen, vorliegend nicht mehr relevanten Belegen, reichte der Pflichtige mit seiner Eingabe eine von C unterzeichnete Erklärung ein, wonach sie nie über genügend finanzielle Mittel verfügt habe, um die Hortkosten für B zu tragen und von B leiblichem Vater nie Alimente erhalten habe. In der Erklärung heisst es weiter, auch ihr Ehemann, der keinen persönlichen Kontakt mit B pflege, habe sich nie an den Hortkosten beteiligt, wofür ihm ohnehin die finanziellen Mittel fehlten.

Mit Mahnung vom 9. Februar 2010 forderte das kantonale Steueramt den Pflichtigen erneut auf, die Unterstützungsbedürftigkeit des Ehepaars F sowie die geleisteten Unterstützungszahlungen nachzuweisen. Nachdem diese Mahnung unbeantwortet blieb, wies das kantonale Steueramt die Einsprachen mit Entscheiden vom 24. März 2010 ab in der Erwägung, der Pflichtige habe die Unterstützungsbedürftigkeit der Eltern von B nicht nachgewiesen.

C. Am 15. April 2010 erhob der Pflichtige hiergegen Rekurs bzw. Beschwerde. Zur Begründung verwies er im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Steuererklärung, der Einsprache sowie der Eingabe vom 15. Januar 2010, wobei er sich insbesondere zur Scheinehe seiner Exfrau sowie zu deren Bedürftigkeit noch einmal ausführlich äusserte.

Mit Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 28. April 2010 schloss das kantonale Steueramt auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel, wobei es grundsätzlich auf die Begründung in den Einspracheentscheiden verwies. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf das Ergebnis der Tatsachenerhebungen im Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren und die weiteren 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 (in der hier massgeblichen Fassung vom 25. August 2003, 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 den Weisungen der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 20. September 2000 und 18. Dezember 2009 geregelt (ZStB I Nr. 20/001 und 20/002; nachfolgend Weisungen). Bei der direkten Bundessteuer beträgt der entsprechende Abzug 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) Grundvoraussetzung für die Gewährung des Unterstützungsabzugs bildet – obschon im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt – die Unterstützungsbedürftigkeit der

unterstützten Person (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 213 N 63 ff. DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 34 N 55 ff. StG sowie RZ 31 ff. Weisungen, auch zum Folgenden). Eine solche ist immer dann gegeben, wenn die unterstützte Person aus objektiven Gründen, unabhängig von ihrem Willen längerfristig nicht in der Lage ist, ganz oder teilweise für ihren Lebensunterhalt aufzukommen und deshalb auf Hilfe angewiesen ist. Die Praxis nimmt dabei für die Feststellung der Unterstützungsbedürftigkeit Zuflucht durch Festlegung bestimmter Einkommens- bzw. Vermögensobergrenzen. In Zürich gilt eine Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz als unterstützungsbedürftig, wenn eine alleinstehende Person über ein steuerbares Einkommen von weniger als Fr. 13'000.- bzw. Fr. 15'000.- und ein steuerbares Vermögen von weniger als Fr. 46'000.- bzw. Fr. 50'000.- und Ehegatten über ein steuerbares Einkommen von weniger als Fr. 19'000.- bzw. Fr. 22'000.- sowie ein steuerbares Vermögen von weniger als Fr. 92'000.- bzw. Fr. 100'000.- verfügen.

Vorausgesetzt ist weiter, dass die unterstützte Person erwerbsunfähig oder beschränkt erwerbsfähig ist, wobei die vollständige oder teilweise Einschränkung der Erwerbsfähigkeit in erster Linie durch körperliche oder geistige Gebrechen verursacht sein muss (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 213 N 68 ff. DBG und § 34 N 60 ff. StG mit Hinweisen, auch zum Folgenden, sowie RZ 28 f. Weisungen). Es können darüber hinaus aber auch weitere Gründe dazu führen, dass die unterstützte Person nicht erwerbsfähig ist, z.B. wenn sich eine volljährige Person noch in Ausbildung befindet. Von Erwerbsunfähigkeit ist auch bei Minderjährigen auszugehen, wobei sich die Unterstützungsbedürftigkeit dabei in erster Linie nach den unterhaltsverpflichteten Eltern richtet. Sind diese in der Lage, ihren Unterhaltspflichten nachzukommen und tun sie das auch, sind die Voraussetzungen für einen Unterstützungsabzug nicht gegeben.

Schliesslich müssen die Unterstützungsleistungen hinreichend nachgewiesen werden, wobei der Steuerpflichtige eine Bestätigung der unterstützten Person über Art, Zeitpunkt und Höhe der erfolgten Unterstützungen sowie auf Verlangen Zahlungsbelege vorzulegen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 213 N 57 DBG und § 34 N 49 StG sowie RZ 37 Weisungen).

Diese 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 Abzuges an diesem Tag noch fortbestehen, kann der Abzug gewährt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 213 N 79 ff. 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 Rekurs-/Beschwerdeschrift durch eine substantiierte 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 Beweismittellofferte, 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.

2. a) Der Pflichtige machte in der Steuererklärung 2007 einen Unterstützungsabzug für den 1998 geborenen B, den Sohn seiner Exfrau C geltend. Bei den vom Pflichtigen erbrachten Unterstützungsleistungen handelt es sich gemäss den eingereichten Belegen um die Kosten für einen Ganztagshort für das Jahr 2007 sowie um Kosten für Freizeit- und Ferienaktivitäten sowie allgemeinen Lebensunterhalt von total Fr. 4'200.-. Wie gesehen bedarf es zur Abzugsfähigkeit dieser Kosten allem voran der Unterstützungsbedürftigkeit des Begünstigten. Da es sich vorliegend bei letzterem um ein minderjähriges Kind handelt, ist jedoch gemäss obigen Ausführungen nicht dessen Bedürftigkeit, sondern diejenige der unterhaltsverpflichteten Eltern massgebend. Im Fall von B ist indes aufgrund der vertrackten familiären Verhältnisse nicht ohne Weiteres klar, wer als "unterhaltsverpflichtete Eltern" zu gelten hat, was denn auch einen der Streitpunkte im vorliegenden Verfahren darstellt. Daher gilt es diese Frage vorab zu klären.

aa) B lebt bei seiner Mutter C, die auf jeden Fall von Gesetzes wegen für den Unterhalt des Kindes aufzukommen hat (Art. 276 Abs. 1 ZGB). Der leibliche Vater von B, D, sass gemäss (unbestrittenen) Aussagen des Pflichtigen im Jahr 2007 wegen verschiedener Delikte im Gefängnis, bis er im November 2007 aus der Schweiz ausgewiesen wurde, und wurde nie offiziell als Vater von B registriert. Damit fällt D als unterhaltsverpflichteter Vater ausser Betracht, sodass seine finanziellen Verhältnisse – entgegen der Ansicht des Pflichtigen – für die Beurteilung der Bedürftigkeit nicht ausschlaggebend sind. Überdies geht aus den Akten nicht hervor, dass jemals eine andere Person die Vaterschaft für B anerkannt hat oder rechtsverbindlich als dessen Vater festgestellt wurde. Die Aussage des Pflichtigen, die Vormundschaftsbehörde habe 1998 dem Bezirksgericht fälschlicherweise den Bruder von D als Vater von B gemeldet ist diesbezüglich unbeachtlich. Es ist demnach davon auszugehen, dass B keinen rechtlichen Vater hat, der gemäss Art. 276 Abs. 1 ZGB unterhaltsverpflichtet wäre. Seine Mutter ist jedoch seit geraumer Zeit mit E verheiratet und war dies bereits in der betroffenen Steuerperiode. Wie schon das kantonale Steueramt in seinem Einspracheentscheid richtig ausführte, hat ein Ehegatte dem anderen gemäss Art. 278 ZGB auch in der Erfüllung der Unterhaltungspflicht gegenüber vorehelichen Kindern in angemessener Weise beizustehen. Daraus ergibt sich, dass E gegenüber B unterhaltsverpflichtet ist, auch wenn er nicht dessen (biologischer oder rechtlicher) Vater ist. Mithin ist der Ansicht des kantonalen Steueramts beizupflichten, dass vorliegend grundsätzlich auf die Bedürftigkeit des Ehepaars F als unterhaltsverpflichtete Eltern von B abzustellen ist.

bb) Dagegen machte der Pflichtige wiederholt geltend, das Ehepaar F führe eine Scheinehe und E habe effektiv noch nie mit C zusammengewohnt, weshalb seine finanziellen Verhältnisse bei der Beurteilung der Bedürftigkeit keinesfalls ausschlaggebend sein dürften. Er gibt an, E pflege keinerlei Beziehung zu B und er habe sich nie finanziell an dessen Unterhalt beteiligt, was auch die Mutter in einer entsprechenden Erklärung bestätigt. Abgesehen von dieser sowie einer im Rekursverfahren eingereichten Erklärung der Tochter, G, wonach diese von der Verheiratung ihrer Mutter mit E erst im Nachhinein erfahren habe und ihre Mutter aus persönlichen Gründen seit mindestens Ende 2006 getrennt von ihrem Ehemann lebe, wurden jedoch keine Belege für das Vorliegen einer Scheinehe beigebracht. Damit aber bleiben die tatsächlichen Verhältnisse im Dunkeln, da allein die erwähnten Erklärungen nicht ausreichen, um das Vorliegen einer Scheinehe als erwiesen zu betrachten. Letztlich kann diese Frage aber ohnehin offen bleiben, ebenso wie die Frage, inwieweit das Vorliegen einer Scheinehe

tatsächlich dazu führen würde, dass die finanziellen Verhältnisse von E bei der Beurteilung der Bedürftigkeit nicht massgebend sein dürfen. Denn selbst wenn man den Behauptungen des Pflichtigen Glauben schenkt und aus diesem Grund allein auf die Bedürftigkeit von C abstellt, kann den Begehren des Pflichtigen letztlich mangels ausreichender Beweise nicht entsprochen werden:

cc) Wie erwähnt sind die Umstände, die den Unterstützungsabzug als berechtigt erscheinen lassen, steuermindernder Natur und damit vom Pflichtigen dazutun und nachzuweisen. In diesem Sinn wurde er vom kantonalen Steueramt mehrfach aufgefordert, die Unterstützungsbedürftigkeit der Eltern von B, d.h. des Ehepaars F, zu belegen. Diesen Aufforderungen kam der Pflichtige jedoch nicht nach, auch nicht mit Bezug auf die seines Erachtens allein massgebliche Bedürftigkeit von C. Vielmehr begnügte er sich damit, wiederholt zu erklären, C, die in der Steuerperiode 2007 nur unregelmässig als Reinigungskraft tätig gewesen sei, lebe in äusserst prekären wirtschaftlichen Verhältnissen und sei daher insbesondere nicht in der Lage, für die Horkosten von B aufzukommen. Dass solche Aussagen allein keinen ausreichenden Beweis für die Bedürftigkeit von C darstellen, liegt auf der Hand und war offensichtlich auch dem Pflichtigen bewusst, als er im Einspracheverfahren erklärte: „Aufgrund der vorgenannten sehr schwierigen und vertrackten Umstände sowie dem jahrelang sehr angespannten Verhältnis zu meiner Exgattin wäre es zuviel verlangt, dass ich Ihnen die effektiven wirtschaftlichen Verhältnisse von Bs Mutter, meiner Exgattin beweisen müsste. Bei einer so verspäteten definitiven Veranlagung dürfte diese zwischenzeitlich ohnehin Beweisstücke wie Lohnabrechnungen etc. beseitigt haben“. Da im Übrigen auch mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde keine Belege nachgereicht wurden, steht somit fest, dass der Pflichtige die zum Nachweis der Bedürftigkeit erforderlichen Beweismittel bis heute weder eingereicht noch angeboten hat. Die Umstände, die er dafür verantwortlich macht, mögen allenfalls zutreffen, sind hinsichtlich der ihm obliegenden Beweislast jedoch nicht massgebend.

b) Hat es der Pflichtige dergestalt unterlassen, betreffend die Voraussetzungen des Unterstützungsabzugs – namentlich die Bedürftigkeit der unterstützten Person (bzw. der unterhaltsverpflichteten Eltern) – eine substantiierte Sachdarstellung zu geben und entsprechende Belege einzureichen oder zumindest zu offerieren, so trifft die Steuerrekurskommission keine weitere Untersuchungspflicht, mit der Wirkung, dass der Nachweis dieser Voraussetzungen zu seinen Ungunsten ohne Weiteres als ge-

scheitert zu betrachten ist. Sind die Voraussetzungen des Unterstützungsabzugs nicht erfüllt, hat ihn das kantonale Steueramt zu Recht nicht gewährt.

c) Es sei an dieser Stelle noch darauf hingewiesen, dass die Behauptung des Pflichtigen, H vom kantonalen Steueramt habe ihm am 10. Februar 2009 (recte: 2010) telefonisch mitgeteilt, er habe keine weiteren Unterlagen einzureichen, keine Rolle spielt. Denn selbst wenn es so gewesen wäre und der Pflichtige im Vertrauen auf diese Aussage auf das Einreichen weiterer, relevanter Unterlagen im Einspracheverfahren verzichtet hätte, so hätte er dies im Rekursverfahren noch nachholen können, ohne dass ihm daraus ein Nachteil erwachsen wäre. Dass er dies nicht getan hat, zeigt aber, dass solche Unterlagen offensichtlich gar nicht vorhanden waren, womit die angebliche Aussage von H letztlich unbedeutend war. Somit kann denn auch offenbleiben, was nun tatsächlich der Inhalt des Telefongesprächs war.

d) Anzumerken bleibt sodann, dass der vom Pflichtigen geltend gemachte zusätzliche Abzug für Versicherungsprämien gemäss Art. 212 Abs. 1 DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. g StG seinerseits den Nachweis des vollen Unterstützungsabzugs gemäss Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 34 Abs. 1 lit. b StG voraussetzt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 212 N 6 DBG und § 31 N 130 StG) und deshalb ebenfalls nicht gewährt werden kann.

3. Nach dem Gesagten sind der Rekurs bzw. die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss hat der Pflichtige die Kosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
- [...]