

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2022.8
1 ST.2022.10

Entscheid

31. Mai 2022

Mitwirkend:

Einzelrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

Kanton Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. Die von ihrem Ehemann damals getrennt lebende Ar (nachfolgend die Pflichtige) deklarierte in ihrer rektifizierten Steuererklärung 2014 vom 20. November 2018 ein steuerbares Einkommen von Fr. 279'100.- für die direkte Bundessteuer bzw. ein steuerbares Einkommen von Fr. 258'100.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'554'000.- für die Staats- und Gemeindesteuern. Dabei führte sie Unterhaltsbeiträge zugunsten der drei noch minderjährigen ehelichen Kinder im Umfang von Fr. 91'198.- und damit zusammenhängende Abzüge von Fr. 31'968.- für Anwaltskosten im Rahmen des Scheidungsverfahrens auf. Als Beleg für die Aufwendungen legte sie zwei Akontorechnungen (vom 27. Juni bzw. 20. August 2014) von B Rechtsanwälte von je Fr. 21'600.- ins Recht.

Am 22. Oktober 2019 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 300'300.- bzw. schätzte sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 290'100.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'351'000.- ein. Dabei strich es unter anderem den geltend gemachten Abzug von Fr. 31'968.- mit dem Argument, Anwaltskosten im Zusammenhang mit einem Scheidungsverfahren seien Lebenshaltungskosten.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 25. November 2019 (Poststempel) Einsprache mit dem Antrag auf Gewährung des Abzugs von Fr. 31'968.- als Gewinnungskosten im Zusammenhang mit Unterhaltseinkommen für minderjährige Kinder und Erhalt von Vermögensertrag. In einem zweiten Schreiben selben Datums erhob die Pflichtige ferner Einsprache betreffend einen vorliegend nicht mehr streitigen Punkt hinsichtlich des steuerbaren Vermögens.

Mit Auflage vom 21. August 2020 ersuchte das kantonale Steueramt die Pflichtige um substantiierte Nachweise, dass die Anwaltskosten für die Erhaltung eines Vermögensgegenstandes entstanden seien, z. B. anhand von detaillierten Klageschriften und/oder Detailrechnungen des Anwalts.

Mit Auflageantwort vom 24. September 2020 reichte die Pflichtige diverse Unterlagen ein.

Am 29. November 2021 wurde die Einsprache in Bezug auf das steuerbare Vermögen teilweise gutgeheissen, der Abzug der Anwaltskosten jedoch weiterhin abgelehnt.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 5. Januar 2022 ersuchte die Pflichtige erneut um Gewährung des Abzugs für Anwaltskosten von Fr. 31'698.- sowie um Zuspreehung einer Parteientschädigung. Prozessual beantragte sie unter anderem, die Vorinstanz zu einer Begründung für die überlange Verfahrensdauer sowie für den Eröffnungszeitpunkt kurz vor den Ferien zu verpflichten. Die übrigen Verfahrensanträge sind inzwischen gegenstandslos, weswegen nicht näher darauf einzugehen ist.

Das kantonale Steueramt schloss am 20. Januar 2022 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Pflichtige hielt mit Stellungnahme vom 21. Februar 2022 an ihren Standpunkten fest.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Mittels Verfahrensantrag ersucht die Pflichtige das Steuerrekursgericht, von der Vorinstanz eine Erklärung für die lange Verfahrensdauer sowie den Eröffnungszeitpunkt einzuholen. Die angesprochenen Punkte betreffen die Amtsführung durch das kantonale Steueramt und können mittels Aufsichtsbeschwerde bei der Finanzdirektion gerügt werden (§ 111 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Mangels Zuständigkeit des Steuerrekursgerichts ist daher vorliegend nicht darauf einzutreten.

2. Die Pflichtige rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs: zum einen habe die Vorinstanz im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren auf eine Begründung verzichtet und lediglich darauf hingewiesen, dass sie die geltend gemachten Kosten als Lebenshaltungskosten qualifiziere; zum anderen habe eine Untersuchung erst im Einspracheverfahren stattgefunden. Aufgrund der fehlenden Begründung und Beweiswürdigung sei der Veranlagungs-/Einschätzungsentscheid wegen Verweigerung des rechtlichen Gehörs aufzuheben.

a) Im Rahmen des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör ergibt sich eine allgemeine Begründungspflicht von Entscheiden (vgl. auch § 126 Abs. 1 Satz 1 StG). Dies bedeutet, dass die Tatsachen, die zu einer Entscheidung geführt haben, in der Entscheidung genannt werden müssen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 131 N 28 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 139 N 31 ff. StG, je auch zum Folgenden). Welche Anforderungen an die Begründung zu stellen sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Ein Anspruch auf eine ausführliche, schriftliche Begründung besteht nicht. Generell gilt, dass der Begründungspflicht Genüge getan ist, wenn der Verfügungsadressat durch die Begründung in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und diese in voller Kenntnis der Umstände mit einem Rechtsmittel weiterzuziehen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 41 N 18 StHG). Nicht notwendig ist, dass sich die zuständige Behörde mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand des Rechtsuchenden auseinandersetzt. Vielmehr kann sie sich auf die für ihren Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken und in der Begründung bloss diejenigen Argumente aufführen, die tatsächlich ihrem Entscheid zu Grunde liegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 N 31 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 139 N 33 StG, mit Hinweis auf BGr, 23. Mai 2016, 2C_357/2014, E. 7.4.1). Sofern die Rechtsmittelinstanz von ihrer Untersuchungs- und Überprüfungsbefugnis Gebrauch macht, kann eine allfällige Gehörsverweigerung im Rechtsmittelverfahren geheilt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 114 N 14 und Art. 142 N 17 DBG sowie Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 124 N 13a und § 148 N 16 StG).

Bei erstinstanzlichen Veranlagungsverfügungen/Einschätzungsentscheiden reicht es, wenn Abweichungen von der Steuererklärung mit einer kurzen Grundangabe (z.B. nicht begründete Abschreibung) bekannt gegeben werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 N 32 f. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 139 N 34 f. StG).

b) Indem das kantonale Steueramt die Streichung der Anwaltskosten mit der Bemerkung versah, dass es diese als Lebenshaltungskosten und somit als nicht abzugsfähig erachte, wurde der Begründungspflicht im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren genüge getan. Auch kann sich die Pflichtige nicht darauf berufen, die Tragweite des Entscheids verkannt zu haben, denn aus ihrer Einsprache geht eindeutig hervor, dass ihr bewusst war, dass die Vorinstanz (im Gegensatz zu ihr) den Auslagen den Charakter von Gewinnungskosten absprach. Ferner kann auch in der Tatsache, dass ein Auflageverfahren erst im Rahmen des Einspracheverfahrens stattfand, keine Verletzung des rechtlichen Gehörs erblickt werden, wurde doch das kantonale Steueramt erst durch die Einsprache der Pflichtigen zu einem solchen veranlasst.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren keine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Pflichtigen stattgefunden hat. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass eine solche ohnehin im Rahmen des Einspracheverfahrens geheilt worden wäre. Dem Einspracheentscheid sind nämlich sowohl eine ausführliche Begründung für die Abweisung des Begehrens als auch eine Würdigung der eingereichten Beweise zu entnehmen, welche, nach Ansicht der Vorinstanz, mangels Hinweise auf die Streitpunkte und den Ausgang des Verfahrens die Aussagen der Pflichtigen materiell nicht belegen.

3. Streitig ist in der Hauptsache, ob Anwaltskosten im Zusammenhang mit Unterhaltsforderungen und mit der güterrechtlichen Auseinandersetzung im Rahmen des Scheidungsverfahrens als abzugsfähige Gewinnungskosten qualifizieren und – wenn ja – in welchem Umfang vorliegend ein Abzug zu gewähren ist. Bereits an diesem Punkt ist klarzustellen, dass die von der Pflichtigen verfochtene Ansicht, bei Bejahung des Gewinnungskostencharakters seien mangels Bestreitung durch die Vorinstanz sämtliche geltend gemachten Kosten zum Abzug zuzulassen, zu verwerfen ist.

Das Steuerrekursgericht ist verpflichtet, das materielle Recht ohne Rücksicht auf die Parteianträge anzuwenden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N 1 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 21 i.V.m. N 2 StG), weswegen eine Überprüfung der Kostenhöhe selbst dann stattzufinden hätte, wenn diese ausdrücklich von der Vorinstanz anerkannt worden wäre. Im Übrigen ist den Ausführungen der Vorinstanz nicht zu entnehmen, dass der Umfang des Abzugs nicht bestritten wird; im Gegenteil führt das kantonale Steueramt explizit aus, die Aussagen der Pflichtigen seien nicht belegt.

a) Zur Ermittlung des Reineinkommens werden gemäss Art. 25 DBG bzw. § 25 StG von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Artikeln 26 - 33a DBG bzw. § 26 - 32 StG abgezogen. Da Art. 25 DBG bzw. § 25 StG in Bezug auf die abzugsfähigen Gewinnungskosten eine Generalklausel darstellt, sind auch weitere, im Gesetz nicht ausdrücklich genannte Gewinnungskosten abzugsfähig. Es handelt sich hierbei v.a. um die Gewinnungskosten, die im Zusammenhang mit Einkünften stehen, die aufgrund von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG und Art. 23 DBG bzw. § 23 StG steuerbar sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 25 N 12 i.V.m. N 4 f. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 25 N 13 i.V.m. N 4 f. StG, je auch zum Folgenden). Als Gewinnungskosten abzugsfähig sind sämtliche Aufwendungen, die zur Erzielung des Erwerbseinkommens, des Vermögensertrages, der Einkünfte aus Vorsorge sowie der übrigen Einkünfte (inkl. der Einkünfte, die aufgrund der Einkommensgeneralklausel in Art. 16 DBG bzw. § 16 StG besteuert werden) erforderlich sind. Besteuert werden somit nicht die in Art. 16 - 23 DBG bzw. §§ 16 - 23 als steuerbar erklärten Bruttoeinkünfte, sondern die um die Gewinnungskosten gekürzten Zuflüsse aus allen Einkommensarten.

Die Kosten privater Prozesse, die mit dem Bereich der Einkommenserzielung in keinem Zusammenhang stehen, können nicht zum Abzug gebracht werden. Abzugsfähig sind hingegen Prozess- und damit verbundene Anwaltskosten, wenn der Prozess der Sicherung oder Durchsetzung von Einkommensansprüchen dient (vgl. StRK II, 25. April 1990 = StE 1990 B 27.7 Nr. 8; Philip Funk, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., 2015, § 35 N 19), wobei die Kosten in einem direkten Kausalzusammenhang zu den in der fraglichen Steuerperiode erzielten Einkünften stehen müssen (Cour de Justice GE, Urteil vom 5. November 2019, ATA/1637/2019, E. 6, <https://justice.ge.ch>; vgl. BGr, 16. Dezember 2008, 2C_266/2008, E. 5.2 f.).

Gewinnungskosten sind steuermindernder Natur und demnach vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 77 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 132 N 90 StG). Diesen Nachweis hat er spätestens in der Rechtsmittelschrift durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, aus welcher sämtliche für die rechtliche Würdigung massgeblichen Tatsachen im Einzelnen hervorgehen. Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittellofferung, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht.

b) Die Pflichtige führt aus, die geltend gemachten Kosten seien im Scheidungsverfahren im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung betreffend Unterhaltseinkommen für minderjährige Kinder und dem Erhalt von Vermögenserträgen angefallen und qualifizierten deshalb ohne weiteres als steuerlich abzugsfähige Gewinnungskosten. Die finanzielle Trennung sei per 30. September 2012 erfolgt. Ab diesem Datum hätte der Ehemann Unterhaltsbeiträge für die Kinder bezahlen müssen, was er jedoch unterlassen habe. Die Scheidungsklage des Ehemanns sei im Juni 2014 anhängig gemacht worden. Daraufhin habe die Pflichtige Rechtsanwalt Dr. C von B Rechtsanwälte beauftragt, sie im Scheidungsverfahren zu vertreten. Am 19. August 2014 sei die erste von vielen Akteneinreichungen durch RA C erfolgt. Die Arbeiten seien enorm umfangreich gewesen. Die fast 200 Seiten umfassende Klagebegründung der Gegenseite sei im September 2015 bei Gericht eingereicht worden. Mit Verfügung vom 29. September 2015 sei Frist für die Klageantwort angesetzt worden. In den Jahren darauf seien Replik und Duplik mit jeweils mehreren hundert Seiten und 2016 ein Gesuch um vorsorgliche Massnahmen gefolgt, um wenigstens einen provisorischen Unterhalt zu bekommen und die Rückwirkung bis 2016 sicherzustellen.

Die Berechnung der abzugsfähigen Gewinnungskosten und Abgrenzung von den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten sei durch Aufteilung der gesamten Anwaltskosten nach Anzahl Seiten für die einkommenssteuerlich relevanten Themen im Verhältnis zum Total der Seiten der Rechtschrift erfolgt. Von den pro 2014 belegten Fr. 43'200.- (Fr. 21'600.- x 2) seien 61% betreffend Unterhalt und 13% betreffend Erhalt des Vermögensertrags angefallen. Die Obhut über die Kinder sei im Scheidungsverfahren unbestritten gewesen, weswegen sämtliche Ausführungen der Anwälte ausschliesslich steuerlich relevanten Themen gedient hätten.

c) aa) Die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten jeglicher Art setzt die Existenz von damit zusammenhängenden steuerbaren Einkünften voraus. Die im Zusammenhang mit der güterrechtlichen Auseinandersetzung geltend gemachten Anwaltskosten sind nach dem soeben Gesagten mangels direktem Konnex zu steuerbaren Einkünften nicht abzugsfähig, da gemäss Art. 24 lit. a DBG bzw. § 24 lit. a StG der Vermögensanfall infolge güterrechtlicher Auseinandersetzung von der Einkommenssteuer befreit ist. Sofern die Pflichtige geltend macht, diese Kosten seien für den Erhalt von Vermögenserträgen angefallen, ist sie mit diesem Einwand nicht zu hören. Die güterrechtliche Auseinandersetzung ist nämlich nicht als Verwaltung des Vermögens i.S.v. Art. 32 Abs. 1 und 2 DBG bzw. § 32 Abs. 1 und 2 StG zu würdigen, weil zentrales Element nicht der Erhalt bzw. die Sicherung des Vermögens ist, sondern vielmehr dessen Umlagerung, in der Regel im Hinblick auf eine Teilung des Vermögens (VGr, 28. Januar 2015, SB.2014.00099 + 00100, E. 2).

bb) Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, sind gemäss Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG steuerbar. Die Anwaltskosten, die einem Steuerpflichtigen für die gerichtliche Erstreitigung oder Durchsetzung von Ehegatten- und/oder Kindesunterhalt entstehen sind somit bei Vorliegen des erwähnten Kausalzusammenhangs selbst dann abzugsfähig, wenn das betreffende Zivilurteil noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist (Cour de Justice GE, 5. November 2019, ATA/1637/2019, E. 10, <https://justice.ge.ch>; vgl. auch Obrist/Bornick, Déductibilité des honoraires d'avocats pour les personnes physiques: la grande oubliée?, in: Anwaltsrevue 2020, S. 283). Fraglich ist indessen, ob vorliegend derartige abzugsfähige Kosten rechtsgenügend dargelegt und nachgewiesen sind.

Aus den Akten ergeben sich nur spärliche Anhaltspunkte zum Scheidungsverfahren, in dessen Rahmen die streitigen Kosten entstanden sind. Den eingereichten Rechnungen ist lediglich zu entnehmen, dass sie die Ehescheidung betreffen. Eine detaillierte Rechnung, wie in der Auflage des kantonalen Steueramts eingefordert, wurde nicht eingereicht. Belegt ist, dass die Scheidungsklage im Juni 2014 beim zuständigen Bezirksgericht einging, worauf die Ehegatten im Juli 2014 zur Einigungsverhandlung vorgeladen wurden. Die Frist wurde auf Begehren des daraufhin von der Pflichtigen mandatierten Rechtsanwalt C vom Bezirksgericht abgenommen und die

Einigungsverhandlung schliesslich im September 2014 durchgeführt. Als Nachweis für die Bemühungen von Rechtsanwalt C pro 2014 wurden eine zweiseitige Eingabe vom 4. Juli 2014, in welcher um Akteneinsicht sowie Verschiebung des Termins der Einigungsverhandlung ersucht wird, und ein zweiseitiges Begleitschreiben vom 19. August 2014 zu ins Recht gelegten Belegen eingereicht. Ferner ist aktenkundig, dass Rechtsanwalt C an der Einigungsverhandlung im September 2014 teilnahm. Nicht bekannt sind indessen die Rechtsbegehren der Klageschrift des Ehemanns, obschon die Steuerkommissärin in der Auflage ausdrücklich darauf hingewiesen hatte, dass Klageschriften (und/oder Detailrechnungen des Anwalts) als geeignete Beweismittel gelten, womit sich die Aussage der Pflichtigen, dass die Obhut über die Kinder unbestritten gewesen sei und sämtliche Ausführungen der Anwälte steuerlich relevanten Themen gedient hätten, nicht überprüfen lässt. Offenkundig benutzt ferner die Pflichtige zur Berechnung des auf Unterhaltsstreitigkeiten entfallenden Teils der Kosten periodenfremde Unterlagen, die für 2014 nicht von Belang sind. Namentlich stellt sie auf eine nicht näher bezeichnete und nicht ins Recht gelegte Rechtschrift ab. Indessen ist wie erwähnt aktenkundig, dass 2014 nur zwei sehr kurze Eingaben erfolgten, die sich nicht mit Unterhaltsstreitigkeiten befassten. Klageantwort, Replik und Duplik folgten erst in nachfolgenden Steuerperioden; namentlich wurde RA C im September 2015 aufgefordert, die Klageantwort einzureichen. Unter diesen Umständen bleibt nicht nur im Dunkeln, welcher Teil der Anwaltskosten auf Erstreitung von Unterhaltsbeiträgen entfällt, sondern auch, ob überhaupt Bemühungen zur gerichtlichen Festsetzung von Unterhalt stattgefunden haben. Der Umstand, dass 2014 Unterhaltsleistungen deklariert wurden, vermag jedenfalls für sich alleine keine solchen Bemühungen zu belegen, denn es ist genauso gut denkbar, dass der Ehemann freiwillig, unter Umständen sogar vor Anhängigmachung der Scheidung (der Zahlungszeitpunkt ist nicht belegt) oder jedenfalls unabhängig von den Rechtsbegehren der Ehegattin im Rahmen derselben, Alimente für seine Kinder geleistet hat. Vor diesem Hintergrund stellt sich auch die Frage, weswegen 2016 ein Begehren um vorsorgliche Massnahmen gestellt wurde (in den Worten der Pflichtigen um wenigstens einen provisorischen Unterhalt zu bekommen), wenn bereits 2014 Unterhalt geleistet wurde. Diese Frage kann indessen offen bleiben. Festzuhalten ist, dass die beweisbelastete Pflichtige, die selbst fachkundig und im Bereich der Steuerberatung tätig ist, weder substantiiert dargelegt noch nachgewiesen hat, dass die Unterhaltsbeiträge 2014 Gegenstand des Streits vor Gericht waren bzw. dass die vom Ehegatten geleisteten Alimente in einem Konnex zu den gelten gemachten Anwaltskosten stehen.

In dieser Konstellation kommt auch keine Schätzung der abzugsfähigen Kosten nach pflichtgemäßem Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG) in Betracht, da nicht erstellt werden konnte, dass derartige Kosten anfielen.

4. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss verfügt die Einzelrichterin:

Auf den Antrag, von der Vorinstanz eine Erklärung für die lange Verfahrensdauer sowie den Eröffnungszeitpunkt einzuholen, wird nicht eingetreten. Die übrigen Verfahrensanträge werden als gegenstandslos abgeschrieben;

und erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]