



Entscheid vom 20. Oktober 2017 (530 17 39)

Unterhalts- und Unterstützungsabzug ins Ausland

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter S. Schmid,
Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**____,

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2015**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2015 Amtliche Einschätzung vom 17. November 2016 wurden weder Unterhaltsbeiträge zum Abzug zugelassen noch ein Unterstützungsabzug gewährt.

2. Mit Eingabe vom 16. Dezember 2016 erhob der Beschwerdeführer Einsprache und reichte die Steuererklärung, in welcher er Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder von Fr. 30'000.-- sowie den Unterstützungsabzug deklarierte, nach.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 24. Mai 2017 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und liess Unterhaltsbeiträge von Fr. 1'050.-- zum Abzug zu. Ein Unterstützungsabzug wurde nicht gewährt. Zur Begründung führte sie aus, gemäss Entscheid des B.____-gerichts vom 8. Februar 2016 sei der Beschwerdeführer rückwirkend per 1. Dezember 2015 zu monatlichen Unterhaltszahlungen an den in der Schweiz lebenden Sohn von Fr. 1'050.-- verpflichtet worden. Dem Gerichtsurteil sei weiter zu entnehmen, dass die Unterhaltsbeiträge für die drei in Deutschland lebenden Kinder nach wie vor geschuldet seien. Der Beschwerdeführer habe aber keine entsprechenden Zahlungsnachweise eingereicht.

4. Mit Eingabe vom 19. Juni 2017 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, für die in Deutschland lebenden beiden Kinder seien Unterhaltsbeiträge von Fr. 17'000.-- zum Abzug zuzulassen, Beschwerde. Zur Begründung machte er geltend, aufgrund der Bestätigung seiner Ex-Ehefrau vom 17. Januar 2017 ergebe sich, dass er Alimente von monatlich € 1'300.--, total somit € 15'600.-- für seine beiden Kinder in Deutschland überwiesen habe.

5. Mit Vernehmlassung vom 2. August 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, im Zusammenhang mit Zahlungen ins Ausland würden höhere Beweisanforderungen gelten, so dass die Bestätigung der Ex-Ehefrau nicht genüge.

6. Mit Eingabe vom 1. September 2017 reichte der Beschwerdeführer einen Bankkontoauszug der C.____-bank für das gesamte strittige Steuerjahr nach.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung beantragt die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung der Beschwerde. Zur Begründung führt sie aus, gestützt auf die vom Beschwerdeführer nachgereichten Unterlagen seien Unterhaltsbeiträge für das minderjährige Kind D.____ im Umfang von Fr. 6'386.-- zum Abzug zuzulassen und für das sich in Ausbildung befindliche volljährige Kind E.____ sei der Unterstützungsabzug zu gewähren.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt werden. Aufgrund dessen, dass im Parallellfall betreffend die Staatssteuer 2015 der umstrittene Steuerbetrag die Grenze von Fr. 2'000.-- übersteigt, was zur Folge hat, dass der Fall gemäss § 129 Abs. 2 StG durch den Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts zu beurteilen ist, ist der vorliegende Fall aus prozessökonomischen Gründen demselben Spruchkörper, d.h. dem Ausschuss zur Beurteilung zu unterbreiten. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, in welchem Umfang Kinderunterhaltsbeiträge zum Abzug zuzulassen und ob Unterstützungsabzüge zu gewähren sind.

3. Für Kinder bestimmte Unterhaltsbeiträge können bis und mit dem Monat, in dem das Kind das 18. Altersjahr erreicht, abgezogen werden. Danach steht der leistenden Person der Unterstüztungsabzug zu (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 33 N 55 und Art. 35 N 38). Vorliegend macht der Beschwerdeführer Unterhalts- und Unterstüztungszahlungen an seine Kinder in Deutschland, die im hier strittigen Steuerjahr volljährige Tochter E.____, den volljährigen Sohn F.____ und den minderjährigen Sohn D.____ geltend.

4. Zuerst ist zu prüfen, in welchem Umfang Kinderunterhaltsbeiträge für das minderjährige Kind D.____ zum Abzug zuzulassen sind.

a) Nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG werden Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstüztungspflichten von den Einkünften abgezogen.

b) Unterhaltszahlungen (Alimente) sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstüztungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 33 N 48). Zum laufenden Lebensbedarf eines Kindes im Sinne von Art. 276 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 gehören neben existenziellen Grundbedürfnissen wie etwa Unterkunft, Nahrung, Bekleidung, Körper und Gesundheitspflege oder Ausbildung auch Beiträge an kulturelle oder sportliche Betätigungen, Erholung, Unterhaltung oder Taschengeld (Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 33 DBG N 21d). Alimentenzahlungen an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie Alimentenzahlungen für Kinder werden nach dem Zuflussprinzip bei demjenigen Ehegatten als Einkommen besteuert, welcher die Beiträge für sich und die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder empfängt. Dementsprechend werden diese Unterhaltsbeiträge beim leistenden Ehegatten vollumfänglich zum Abzug zugelassen (Reich/von Ah/Brawand in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 7 StHG N 97 und Art. 9 StHG N 38). Der Rechtsgrund für die Unterhaltsbeiträge muss in einer Scheidung oder gerichtlichen Auflösung bei eingetragenen Partnerschaften, gerichtlichen oder tatsächlichen Trennung und/oder in einem Kindsverhältnis liegen,

wobei der Elternteil die Unterhaltsbeiträge für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält. Regelmässig werden die Unterhaltsbeiträge in einem gerichtlichen Urteil oder einer Vereinbarung festgehalten. Unterhaltsbeiträge sind aber auch dann steuerbar, wenn der Leistende sie ausrichtet ohne Vorliegen einer (schriftlichen) Vereinbarung oder eines richterlichen Entscheids (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 23 N 59). Nicht abziehbar sind kraft ausdrücklicher Anordnung Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten. Solche Leistungen sind beim Empfänger steuerfrei (Reich/von Ah/Brawand in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 9 StHG N 40). Der Leistende kann sie dementsprechend steuerlich nicht bzw. nur im Rahmen des Unterstützungsabzugs zum Abzug bringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 24 N 82).

c) Unterhaltsbeiträge sind grundsätzlich als Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen des Unterhaltsverpflichteten abziehbar, während der Unterhaltsberechtigte sie entsprechend als Einkommen zu versteuern hat, womit das Korrespondenzprinzip verwirklicht wird (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 133 II 305, E. 6). Der beim Leistenden zum Abzug zugelassene Betrag muss mit jenem übereinstimmen, der beim Leistungsempfänger als Einkommen erfasst wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 33 N 53).

d) Der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dieser hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519; Zweifel/Casa-nova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 19 N 8 ff.; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 10. Februar 2017, 510 16 84, E. 4a). Für einen rechtsgenügenden Nachweis gehört die Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege, nicht nur die Vorlage der Rechnung allein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 132 N 65, m.w.H.).

e) Im internationalen Verhältnis dürfen die Steuerbehörden an den Nachweis der von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Unterhalts- oder Unterstützungsleistungen besonders strenge Anforderungen stellen. Sie dürfen insbesondere einen plausiblen Beweis dafür verlangen, dass die betreffenden Beträge dem Empfänger zugeflossen sind. Der Steuerpflichtige hat eine Bestätigung der unterstützten Personen über Art, Zeitpunkt und Höhe der erfolgten Unterstützungen sowie auf Verlangen Zahlungsbelege vorzulegen. Bei Zahlungen ins Ausland

werden grundsätzlich die Post- oder Bankbelege der Überweisungen verlangt, aus denen sowohl der Leistende als auch der Empfänger klar ersichtlich sein muss. Dies schliesst insbesondere die blosser (handschriftliche) Empfangsquittung durch den Empfänger im Ausland aus, da deren Richtigkeit nicht überprüfbar ist (Baumgartner/Eichenberger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 35 DBG N 26a; Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2012-170 vom 20. Juni 2013, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XXII, S. 40 ff.).

f) Vorliegend wurde der Beschwerdeführer vom G.____-gericht zu Unterhaltsbeiträgen an die Tochter E.____ von € 329,27, an den Sohn F.____ von € 404,47 und den Sohn D.____ von € 485.--, total somit € 1'218,74 verpflichtet. In Abweichung davon macht der Pflichtige für das vorliegend strittige Steuerjahr geltend, monatlich € 1'300.--, d.h. total € 15'600.-- bzw. Fr. 17'000.-- als Unterhaltszahlungen geleistet zu haben, was sich aufgrund der Bestätigung seiner Ex-Ehefrau vom 17. Januar 2017 ergebe. Gestützt auf die hiervor zitierte Lehre und Praxis genügt eine derartige Empfangsquittung nicht, um den Zahlungsfluss nachzuweisen. Dazu kommt, dass im Nachhinein und damit rückwirkend ausgestellte Arztzeugnisse nicht zu beachten sind (Entscheid des Bundesgerichts [BGer] vom 10. Juli 2009, publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 2009, B 27.5 Nr. 15, E. 3.1). Dasselbe muss für die im vorliegenden Beschwerdeverfahren nachgeschobene Bestätigung gelten, welche demnach unberücksichtigt bleiben muss.

g) Dem ins Recht gelegten Kontoauszug der C.____-bank sind Zahlungen für die Monate Januar bis Dezember 2015 von je € 1'000.--, total somit € 12'000.-- zu entnehmen.

h) Für den Sohn D.____ wurde der Beschwerdeführer wie hiervor gesehen zu monatlichen Unterhaltszahlungen von € 485.-- verpflichtet. Mit Datum vom 26. Januar 2015 hat der Beschwerdeführer € 1'000.-- bzw. umgerechnet in Schweizerfranken und inkl. Bankspesen Fr. 1'032.88 überwiesen. Umgerechnet auf den dem Sohn D.____ geschuldeten Unterhaltsbeitrag von € 485.-- ergibt dies einen Betrag von Fr. 500.95 (= Fr. 1'032.88 / 1'000 x 485). Die entsprechende Berechnung ergibt für die Überweisung vom 26. Februar 2015 Fr. 541.78 (= Fr. 1'117.07 / 1'000 x 485), vom 26. März 2015 Fr. 528.83 (= Fr. 1'090.37 / 1'000 x 485), vom 27. April 2015 Fr. 520.15 (= Fr. 1'072.46 / 1'000 x 485), vom 26. Mai 2015 Fr. 520.-- (= Fr. 1'072.15 / 1'000 x 485), vom 26. Juni 2015 Fr. 526.62 (= Fr. 1'085.80 / 1'000 x 485), vom 27. Juli 2015 Fr. 529.32 (= Fr. 1'091.38 / 1'000 x 485), vom 26. August 2015 Fr. 542.28 (= Fr. 1'118.09 / 1'000 x 485), vom 28. September 2015 Fr. 548.66 (= Fr. 1'131.25 / 1'000 x

485), vom 26. Oktober 2015 Fr. 540.35 (= Fr. 1'114.12 / 1'000 x 485), vom 26. November 2015 Fr. 544.15 (= Fr. 1'121.95 / 1'000 x 485) und vom 28. Dezember 2015 Fr. 543.25 (= Fr. 1'120.10 / 1'000 x 485). Für das minderjährige Kind D.____ sind damit Unterhaltsbeiträge von Fr. 6'386.-- (= Fr. 500.95 + Fr. 541.78 + Fr. 528.83 + Fr. 520.15 + Fr. 520.-- + Fr. 526.62 + Fr. 529.32 + Fr. 542.28 + Fr. 548.66 + Fr. 540.35 + Fr. 544.15 + Fr. 543.25) geleistet worden, welche zum Abzug zuzulassen sind.

5. Weiter ist zu prüfen, ob für die volljährigen Kinder E.____ und F.____ der Unterstützungsabzug zu gewähren ist.

a) Nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG kann für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt, ein Abzug von Fr. 6'500.-- gewährt werden. Nach Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG kann für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, zu deren Unterhalt die steuerpflichtige Person mindestens in der Höhe des Abzuges beiträgt, ein Abzug von Fr. 6'500.-- gewährt werden.

b) Als Unterstützung gilt die unentgeltliche Leistung an eine bedürftige Person zur Bestreitung ihres (minimalen) Lebensunterhalts. Zum Abzug ist demnach nicht berechtigt, wer seine Angehörigen am höheren Lebensstandard teilhaben lassen will, ohne dass diese bedürftig sind. Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode. Die abzugsberechtigten Unterstützung kann auf einer gesetzlichen Vorschrift oder einer vertraglichen Abmachung beruhen oder freiwillig erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 35 N 56). Eine Unterstützungsbedürftigkeit ist immer gegeben, wenn die unterstützte Person aus objektiven Gründen, d.h. unabhängig von ihrem Willen, längerfristig nicht in der Lage ist, ganz oder teilweise für ihren Lebensunterhalt aufzukommen und deshalb auf Hilfe von Drittpersonen angewiesen ist. Dabei wird die objektive Unterstützungsbedürftigkeit in erster Linie durch körperliche oder geistige Gebrechen verursacht sein. Es können darüber hinaus auch weitere Gründe (wirtschaftliche Gründe wie insbesondere altersbedingte Arbeitslosigkeit, ungenügende Ausbildung, ungünstiges konjunkturelles Umfeld) dazu führen, dass die unterstützte Person nicht erwerbsfähig ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 35 N 70). Der tatsächlich geleistete Unterstützungsbeitrag muss pro Person mindestens Fr. 6'500.-- betragen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 35 N 52).

c) Für die volljährige Tochter E.____ liegt eine Schulbescheinigung, wonach sie noch bis ins Jahr 2019 eine Ausbildung absolviert, vor. Aufgrund der ungenügenden Ausbildung ist sie auf die Unterstützung durch den Beschwerdeführer angewiesen. Da der Beschwerdeführer nebst den Unterhaltszahlungen für den minderjährigen Sohn D.____ in Höhe von Fr. 6'386.-- noch mindestens Fr. 6'500.-- überwiesen hat, ist der Unterstützungsabzug von Fr. 6'500.-- zu gewähren. Was den Sohn F.____ angeht, weist der Beschwerdeführer in der Steuerklärung darauf hin, dass derselbe eine Auszeit nehme. Damit ist der Sohn F.____ nicht aus objektiven Gründen, d.h. unabhängig von seinem Willen, längerfristig nicht in der Lage, ganz oder teilweise für seinen Lebensunterhalt aufzukommen und deshalb auf Hilfe von Drittpersonen angewiesen, so dass für diesen der Unterstützungsabzug nicht zu gewähren ist. Davon geht auch der Beschwerdeführer aus, macht er in der Beschwerde vom 19. Juni 2017 doch geltend, er habe die Zahlungen für seine beiden (und eben nicht für die drei) Kinder in Deutschland geleistet, also für D.____ und E.____.

6. Zusammenfassend ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, für den minderjährigen Sohn D.____ Unterhaltsbeiträge von Fr. 6'386.-- zum Abzug zuzulassen und für die sich in Ausbildung befindliche volljährige Tochter E.____ der Unterstützungsabzug von Fr. 6'500.-- zu gewähren.

7. Entsprechend dem teilweisen Obsiegen im Umfang von rund zwei Dritteln hat der Beschwerdeführer gestützt auf Art. 144 Abs. 1 DBG reduzierte Verfahrenskosten von Fr. 200.-- zu bezahlen, welche zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege zulasten der Staatskasse gehen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, in Abänderung des Einspracheentscheides vom 24. Mai 2017:
- 2.1 für den minderjährigen Sohn D.____ Unterhaltsbeiträge von Fr. 6'386.-- zum Abzug zuzulassen.
- 2.2 für die sich in Ausbildung befindliche volljährige Tochter E.____ den Unterstützungsabzug von Fr. 6'500.-- zu gewähren.
3. Der Beschwerdeführer hat reduzierte Verfahrenskosten von Fr. 200.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 50.--) zu bezahlen, welche zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege zulasten der Staatskasse gehen.
4. Mitteilung an den Beschwerdeführer (1), die Eidgenössische Steuerverwaltung (1) und die Beschwerdegegnerin (3).