



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz

Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler

Gerichtsschreiber: lic. iur. George Kammann

U R T E I L vom 21. Dezember 2020 *[rechtskräftig]*

gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

1. A. F. _____

2. B. F. _____

Rekurrenten

vertreten durch: C. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug

Rekursgegnerin

betreffend

Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2016

A 2019 22

A. Mit definitiver Verfügung vom 26. November 2018 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Rekursgegnerin) die Eheleute A. und B. F. _____ (nachfolgend: Rekurrenten) für die Steuerperiode 2016. Dabei gewährte die Rekursgegnerin einen Unterhaltsabzug von Fr. 39'240.– anstelle des von den Rekurrenten in der Steuererklärung deklarierten Betrags von Fr. 229'332.–.

B. Am 19. Dezember 2018 liessen die Rekurrenten dagegen Einsprache einreichen mit dem Antrag, der deklarierte Betrag sei vollständig als Unterhaltsbeitrag für ein minderjähriges Kind zuzulassen.

Zur Begründung liessen die Rekurrenten im Wesentlichen ausführen, A. F. _____ (nachfolgend: Rekurrent) habe zusammen mit E. _____ (nachfolgend: Kindsmutter) den gemeinsamen, unehelichen Sohn C. F. _____ (nachfolgend: Sohn), der am ___ November 2015 geboren wurde. Der Steuerpflichtige habe mit der in Norditalien wohnenden Kindsmutter einen Unterhaltsvertrag abgeschlossen, der namentlich den an das minderjährige Kind auszurichtenden Beitrag regle. Der Vertrag inklusive Unterhaltsleistungen 2016 seien mit der Steuererklärung 2016 eingereicht worden. Unterhaltsbeiträge für Kinder seien gemäss den einschlägigen steuergesetzlichen Bestimmungen von den Einkünften abzugsfähige Aufwendungen. Dies gelte grundsätzlich auch für in Parteivereinbarungen festgelegte Unterhaltsbeiträge, die ohne Beizug/Genehmigung des Gerichtes, der Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde oder dergleichen abgeschlossen worden seien. Der beitragsmässigen Begrenzung des Unterhaltsbeitragsabzuges fehle es an einer gesetzlichen Grundlage und die Nichtzulassung eines Teils der tatsächlich bezahlten Unterhaltsbeiträge sei willkürlich.

C. Mit Entscheid vom 15. November 2019 wies die Rekursgegnerin die Einsprache ab. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, aus dem Unterhaltsvertrag gehe hervor, dass der Steuerpflichtige, neben den Alimenten an seinen Sohn, auch freiwillige Zahlungen an die Kindsmutter leisten könne. In Ziffer 1 des Unterhaltsvertrages werde ausgeführt, dass es im Ermessen des Steuerpflichtigen liege, für die persönlichen Auslagen der Kindermutter aufzukommen. Da es sich hierbei um freiwillige Zahlungen handle, seien diese steuerrechtlich nicht abzugsfähig. Es falle auf, dass diverse Zahlungen mit dem Vermerk "transfer to credit card to cover restaurant, travel, shopping and other expenses" betitelt seien.

Im Weiteren seien Unterhaltsbeiträge für die Deckung des laufenden Lebensbedarfs bestimmt und den Bedürfnissen des Kindes anzupassen. Die materiellen Bedürfnisse eines Neugeborenen seien als eher gering einzustufen. Gesamthaft würden für das Steuerjahr 2016 Kinderalimente von Fr. 19'111.– pro Monat geltend gemacht. Gemäss "Zürcher Tabelle" habe der durchschnittliche Unterhaltsbedarf im 2016 für ein 1-6-jähriges Kind Fr. 1'999.– pro Monat betragen (inkl. Pflege und Erziehung). Hinzu komme, dass die Lebenshaltungskosten in Italien deutlich tiefer seien als in der Schweiz ("Price level Index" der UBS, publiziert auf www.ubs.com: Zürich 104.3, Mailand 86.1, Rom 72.0 [inkl. Wohnen]). Für den im November 2015 geborenen Sohn seien die geltend gemachten Alimente daher als unverhältnismässig hoch einzustufen. Die geleisteten Zahlungen würden bei ihm vielmehr einen Vermögenszuwachs bewirken. Unter diesem Aspekt seien die in der Veranlagung gewährten monatlichen Kinderalimente von Fr. 3'270.– als grosszügig einzustufen, da sie klar über den effektiven Kosten für ein Neugeborenes liegen würden.

D. Am 19. Dezember 2019 liessen die Rekurrenten gegen den Einspracheentscheid vom 15. November 2019 Rekurs einreichen und unter Kostenfolgen beantragen, es seien die Unterhaltsbeiträge für den Sohn vollumfänglich, mithin im Umfang von Fr. 229'332.– anstatt der einspracheweise festgesetzten Fr. 39'240.–, als Unterhaltsbeitrag für Minderjährige zum Abzug zuzulassen. Eventualiter seien die abzugsfähigen Unterhaltsbeiträge nach pflichtgemäsem Ermessen festzulegen. Subeventualiter sei die Sache zu Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Zusammengefasst wurde zur Begründung Folgendes vorgebracht: Unstrittig sei das Vater-Kindsverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und dessen unehelichem Sohn, der zusammen mit der Kindsmutter in Norditalien in G._____ am Comersee wohne. Bei der streitgegenständlichen Frage, ob die steuerliche Abzugsfähigkeit von geleisteten Kinderalimenten beschränkt werden könne, sei vorerst vom Wortlaut der fraglichen Gesetzesbestimmungen auszugehen. Paragraph 30 lit. c StG, Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG würden keine betragsmässige, prozentuale oder anderweitig definierte Begrenzung der Abzugsfähigkeit enthalten. Auch gebe der Wortlaut mittels Formulierungen wie "angemessen" oder dergleichen der Veranlagungsbehörde massgeblichen Ermessenspielraum. Dies gelte ebenso auch für die anwendbaren Verordnungen. Der Wortlaut sei insofern klar. Zu beachten sei auch, dass die drei massgebenden Steuergesetze (StG, StHG und DBG) jüngeren Datums seien. Auch die Materialien des Gesetzgebungsprozesses würden einen Hinweis darauf enthalten, dass

die Abzugsfähigkeit von Unterhaltszahlungen eingeschränkt werden könne; geschweige denn, unter Berücksichtigung welcher Kriterien und Regeln.

Der Umstand, dass die fraglichen Gesetze (und Verordnungen) eine ganze Reihe von betraglich oder in Relation zur Einkommenshöhe limitierten Abzügen kennen würden (z.B. § 30, 31 und 33 StG bzw. Art. 33, 33a und 35 DBG) und solche Begrenzungen aus politischen Überlegungen wie z.B. bei der Begrenzung des Schuldzinsenabzugs auf Fr. 50'000.– in jüngster Zeit durch partielle Gesetzesänderungen eingeführt worden seien, lasse keinen anderen Schluss zu, als dass die steuerliche Abziehbarkeit solcher Positionen nur in klaren Fällen einer Steuerumgehung und des Missbrauchs des fraglichen Instituts (vorliegend der Kinderalimente für andere Zwecke) zulässig sein könne. Ansonsten sei der Privatautonomie der Beteiligten Rechnung zu tragen und es sei nicht an der Steuerverwaltung, die Angemessenheit der Unterhaltsbeiträge zu beurteilen oder festzulegen.

Ziehe man vergleichsweise das schweizerische Unterhaltsrecht heran, sei der Unterhaltsbeitrag den Bedürfnissen des Kindes sowie der Leistungsfähigkeit der Eltern entsprechend festzulegen (Art. 285 ZGB). Die Unterhaltszahlungen seien vor dem finanziellen Hintergrund zu beurteilen, dass der Rekurrent ein deklariertes Vermögen von knapp Fr. ___ Mio. und ein steuerbares Arbeitseinkommen von Fr. ___ Mio. im Jahr 2016 deklariert habe. Das steuerbare Arbeitseinkommen des Steuerpflichtigen — damals CEO der am NYSE kotierten H. _____ – habe Fr. ___ Mio. betragen. Das Einkommen sei in anderen Jahren auch schon signifikant höher gewesen.

Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin sei es im Sinne der Privatautonomie zulässig und gewünscht, dass mit Kinderalimenten nicht nur der Barunterhalt des Kindes gedeckt werde (etwa Kosten für Nahrung, Wohnen, Kleider oder Krankenkasse), sondern auch der sogenannte Betreuungsunterhalt (Einkommensausfall bzw. Wegfall der Möglichkeit, ein Erwerbseinkommen zu erzielen; Kleinkinder würden einer 100 %igen Betreuung bedürfen) entschädigt werde, der dafür sorgen solle, dass die finanziellen Folgen, die sich aus der persönlichen Kinderbetreuung durch einen Elternteil ergäben, angemessen berücksichtigt seien. Die Rekursgegnerin habe zwar richtig festgestellt, dass der Betreuungsunterhalt bzw. Art. 285 Abs. 2 ZGB erst per 1. Januar 2017 eingeführt worden sei. Sie verkenne indes, dass eine privatrechtliche Vereinbarung (unter welchem Recht auch immer) vorliege, und die Berücksichtigung des Betreuungsunterhaltes auch unter Schweizer Praxis konsensual schon davor möglich gewesen sei, sofern es die

finanziellen Verhältnisse der Beteiligten zugelassen hätten. Bis zum 1. Januar 2017 habe es lediglich keinen gesetzlichen Anspruch auf Ausrichtung eines Betreuungsunterhalts gegeben.

Es sei sodann gerichtsnotorisch, dass sich die Lebenshaltungskosten und der Betreuungsunterhalt in finanziellen Verhältnissen wie den vorliegenden ohne weiteres auf monatlich fünfstelligen Schweizerfrankenbeträge belaufen könnten. Ebenfalls gerichtsnotorisch sei, dass sich Kinderalimente in Scheidungs- und Unterhaltsurteilen bei derart reichen und gutverdienenden Betroffenen ohne Weiteres in der streitgegenständlichen Höhe und darüber bewegen könnten. Diesbezüglich sei erwähnt, dass der Rekurrent gemäss Scheidungsurteil vom 18. Dezember 2019 an seine geschiedene und kinderlose vormalige Ehefrau gestützt auf Art. 125 ZGB einen monatlichen Unterhaltsbeitrag von Fr. 25'000.– zu bezahlen habe (dies neben einer Barabfindung in der Höhe von USD __ Mio.).

Das im Einspracheentscheid zitierte Urteil Nr. SGS- TA.2016.18 in KSGE 2017 Nr. 10 vom 20. März 2017, E. 5.2, sei von der Rekursgegnerin einseitig und für den streitgegenständlichen Fall falsch wiedergegeben worden. Das steuerbare Einkommen sei nämlich deutlich tiefer als vorliegend gewesen. Ausserdem müsse davon ausgegangen werden, dass bei jenem zu beurteilenden Sachverhalt kein steuerbares Vermögen vorhanden gewesen sei. Das Urteil halte aber fest, dass die Unterhaltsbeiträge verhältnismässig zu sein hätten. Bei Kinderalimenten werde die Verhältnismässigkeit bei einer Grösse von 15 %–17 % des Einkommens bejaht (E 2.1. und E. 5, Sachverhalt 1.2; die geltend gemachten Kinderalimente von Fr. 36'000.– p.a. würden diese Grösse klar übersteigen). Die hier strittigen Kinderalimente dagegen würden indessen die 15 %–17 % klar unterschreiten.

Für den zu beurteilenden Sachverhalt sei auch der im Einspracheentscheid zitierte Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts SB.2018-00112 vom 5. Dezember 2018, E. 2.3 und 3.3 wenig sachdienlich, handle es sich bei der streitgegenständlichen Veranlagung doch um eine Ermessenstaxation (Rubrum, E. 3.3) und die finanziellen Verhältnisse der Parteien seien nicht bekannt.

Nicht statthaft und bei den vorliegenden finanziellen Verhältnissen offensichtlich falsch und realitätsfremd sei der durch die Rekursgegnerin gezogene Schluss, wonach EUR 3'000.– bzw. Fr. 3'270.– je Monat als grosszügig einzustufen seien. Alleine schon die

Betreuungsunterhaltskomponente übersteige diesen Betrag regelmässig deutlich (Kosten Nanny, Krippe beziehungsweise Kompensation Wegfall der Möglichkeit der Kindsmutter, ein adäquates Erwerbseinkommen zu erzielen). Dazu seien dem Lebensstandard bzw. der Leistungsfähigkeit der Eltern entsprechend Kosten abzudecken (private Krankenversicherungen, Einrichtung, Kinderwagen, anteilige Ferien- und Reisekosten, Kleider, etc.).

Was den Hinweis auf die Berücksichtigung der Lebenshaltungskosten betreffe, müsse festgehalten werden, dass eine Lebenshaltungskostenbereinigung unüblich sei und die Lebenshaltungskosten in Norditalien im Grundsatz durchaus mit denjenigen in der Schweiz vergleichbar seien. Mit Zürich sei überdies die teuerste Stadt der Schweiz gewählt worden. Weiter seien die Konsum- und Lebenshaltungskosten im gehobenen Bereich bei sogenannten Global Citizens ohnehin in etwa vergleichbar. So sei es notorisch, dass teure Wohnstätten, Markenprodukte, Hotels etc. weltweit ähnlich teuer seien und die Mehrwertsteuerbelastung in Italien mehr als das Zweieinhalbfache derjenigen der Schweiz betrage. Da die Unterhaltsregelung indes privatautonom geschlossen worden sei, seien solche Überlegungen irrelevant bzw. bereits in der Unterhaltsvereinbarung berücksichtigt worden.

Im Hinblick auf die Zahlungen mit dem Vermerk "transfer to credit card to cover restaurant, shopping and other expenses" sei festgehalten, dass die Rekursgegnerin diesbezüglich weder Fragen gestellt noch Auflagen gemacht habe. Insofern stelle sich die Frage, inwiefern diesbezüglich das rechtliche Gehör gewährt worden sei. Die Kindsmutter sei mit dem Sohn viel unterwegs (inklusive Zugang zu Ferienliegenschaften) und die geltend gemachten Kosten stünden sicher im Zusammenhang mit der Kinderbetreuung. Es gelte auch zu beachten, dass der Rekurrent mit der Kindsmutter keine partnerschaftliche oder gar eheähnliche Beziehung führe, auch nie geführt habe, und kein Interesse habe, sie in erheblichem Umfang zusätzlich zu alimentieren. Er stehe jedoch zu den Verpflichtungen gegenüber seinem leiblichen Sohn und wünsche keine kleinlichen Abrechnereien und Diskussionen.

Im Gesamtkontext bleibe der Verdacht, dass man die an sich klare unilaterale Gesetzesnorm bei Alimentenempfängern im Ausland restriktiver und anders anwende als im innerkantonalen oder interkantonalen Kontext. Würde die Zahlung der Alimente in einer vergleichbaren Konstellation an eine innerkantonal oder ausserkantonal ansässige Empfängerin erfolgen, würde der steuerlich abzugsfähige Betrag mit Sicherheit nicht ohne

weiteres auf Fr. 3'200.– je Monat beschränkt werden. Bezeichnenderweise betreffen auch die vorerwähnten Urteile Konstellationen mit Auslandbezug.

E. In der Vernehmlassung vom 10. Februar 2020 beantragte die Rekursgegnerin, den Rekurs vom 19. Dezember 2019 abzuweisen, soweit auf ihn einzutreten sei, und den Einspracheentscheid vom 15. November 2019 zu bestätigen; unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrenten.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen das Folgende angeführt: Aufgrund der allgemeinen Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast trage die Veranlagungsbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Dies gelte namentlich auch für die Geltendmachung von Unterhaltsbeiträgen, welche steuermindernde Tatsachen darstellten. Dabei würden im internationalen Verhältnis besonders strenge Anforderungen gelten.

Die Rekurrenten würden weitgehend auf Beweismittel verzichten und beschränkten sich zu einem bedeutenden Teil darauf, Vorbringen geltend zu machen, die sie als Notorietäten bezeichneten. Dabei sei jedoch festzuhalten, dass gemäss Rechtsprechung notorisch und damit nicht beweisbelastet nur Tatsachen seien, die offenkundig bzw. aus früheren Verfahren bekannt seien. Beispielsweise habe das Bundesgericht einen Zinssatz des Geldmarkts, der nicht ohne weiteres unter Zuziehung eines allgemein zugänglichen Dokuments überprüft werden könne, als nicht notorisch betrachtet (BGE 132 II 224 E. 5.2). Wer sinngemäss ein hohes Einkommen bzw. Vermögen habe, könne sich zweifellos einen gehobenen Lebensstandard leisten. Es bestehe jedoch keinerlei Zwang oder es sei nicht einfach so ersichtlich, dass daraus auch tatsächlich hohe Unterhaltskosten anfallen bzw. anfallen müssten. Dementsprechend obliege es mangels Notorietät den Rekurrenten, die geltend gemachten Kosten zu belegen. Dies gilt unabhängig von der von den Rekurrenten wiederholt angerufenen Privatautonomie.

Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehepartner sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder könnten gemäss § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG abgezogen werden. Nicht abziehbar seien jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhaltsleistungen oder Unterstützungspflichten. Gemäss § 32 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 34 lit. a DBG seien die Aufwendungen für den Unterhalt des

Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand nicht abziehbar. Unterhaltsbeiträge (Alimente) seien regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen. Freiwillige Zahlungen seien aber nicht abzugsfähig. Ob die geleisteten Unterhaltsbeiträge auch ohne schriftliche, von der Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde (KESB) oder einer richterlichen Behörde genehmigten Vereinbarung abzugsfähig seien, habe das Bundesgericht – soweit ersichtlich – bis dato offengelassen (BGer 2A.37/2006 vom 1. September 2006 und 2C_242/2010 vom 30. Juni 2010). Zum Unterhalt eines Kindes gehöre alles, was das Kind für sein Leben und seine körperliche, geistige und sittliche Entfaltung benötige. Neben existentiellen Grundbedürfnissen wie etwa Unterkunft, Nahrung, Bekleidung, Körper- und Gesundheitspflege oder Ausbildung zählten hierzu beispielsweise auch Beiträge an kulturelle oder sportliche Betätigungen, Erholung, Unterhaltung oder Taschengeld.

In der Lehre und in der Rechtsprechung werde gefordert, dass Unterhaltszahlungen verhältnismässig zu sein hätten und bei der empfangenden Person zu keinem Vermögenszuwachs führen dürften. Ebenfalls seien bei Zahlungen ins Ausland die tieferen Lebenshaltungskosten zu berücksichtigen (Merkblatt der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz vom 20. September 2016, insbesondere dessen Ziff. 1.4 mit Verweis auf die Rechtsprechung der Schwyzer Steuerkommission sowie den Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts SB.2018.00112 vom 5. Dezember 2018 E. 3.3 und 3.4). In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass im Einspracheentscheid mit einem anerkannten Lebenshaltungskostenindex argumentiert und explizit auch ein Wert für die Lombardei (Mailand) einbezogen worden sei, wohingegen die Rekurrenten für ihre Vorbringen bezüglich der Lebenshaltungskosten in Norditalien (Ziff. 26 des Rekurses) keinerlei Nachweise ins Recht legten. Dabei widersprächen sich ihre Aussagen: Mehrheitlich werde angegeben, dass das Kind in Italien ansässig sei, wohingegen während der Korrespondenz im Einspracheverfahren mitunter auch angegeben worden sei, dass Kindsmutter und Kind in Russland ansässig seien (Beilage 5 der Rekursgegnerin, E-Mail vom 22. August 2019). In Russland wären die Lebenshaltungskosten gemäss dem herangezogenen Index jedoch tiefer als in Italien.

Die Rekurrenten würden selber darauf hinweisen, dass der Unterhaltsbeitrag der Leistungsfähigkeit der Eltern, aber insbesondere auch den Bedürfnissen des Kindes entsprechend festzulegen sei (Ziff. 14 des Rekurses). Die beiden genannten

Voraussetzungen seien somit kumulativ zu berücksichtigen. Die Rekurrenten gingen jedoch nur auf die finanzielle Leistungsfähigkeit des Rekurrenten (Ziff. 15 des Rekurses) ein und zögen daraus auch die Schlussfolgerung, dass die im Einspracheentscheid zitierten Urteile deshalb nicht vergleichbar seien (Urteil des Steuergerichts Solothurn SGSTA.2016.18 in KSGE 2017 Nr. 10 vom 20. März 2017 und den vorstehend rubrizierten Zürcher Entscheid). Sie vernachlässigten weitgehend die andere Voraussetzung, nämlich die Bedürfnisse des neugeborenen Sohnes. Zudem führe der blosser Umstand, dass die beiden Urteile andere finanzielle Verhältnisse beträfen bzw. im einen Fall eine teilweise Ermessensveranlagung zum Ursprung hätten, nicht dazu, dass die grundlegenden Erwägungen der Gerichte zum Beispiel zur Verhältnismässigkeit oder zur Auslandsnivellierung per se nicht auch für den vorliegenden Fall vergleichbar seien. Im Solothurner Entscheid sei nämlich, wie bereits im Einspracheentscheid erwähnt, erwogen worden, dass "gute Verhältnisse" der leistenden Person nichts an einer Unverhältnismässigkeit des konkreten Unterhaltsbeitrags zu ändern vermögen (SGSTA.2016.18 E. 5.2). Insbesondere sei auch nicht nachvollziehbar, dass die Rekurrenten sich trotz angeblicher Nichtvergleichbarkeit letztlich selber auf die Urteile beriefen, indem sie zum Beispiel für sich in Anspruch nähmen, die von den Solothurner Veranlagungsbehörden offenbar aufgestellten Verhältnismässigkeitsschwellen von 15–17 % eingehalten zu haben (Ziff. 21 des Rekurses).

Die Rekurrenten argumentierten im Weiteren, dass alleine schon die Betreuungsunterhaltskomponenten (Kosten Nanny, Krippe bzw. Kompensation Wegfall der Möglichkeit der Kindsmutter ein adäquates Erwerbseinkommen zu erzielen) den gewährten monatlichen Betrag von EUR 3'000.– deutlich übersteigen würden, wobei für diese Aussage jedoch keine Belege eingereicht worden seien. Dem sei entgegenzuhalten, dass die Kosten für das Hauspersonal und sonstige Angestellte zu den Lebenshaltungskosten gehörten und demzufolge steuerlich nicht berücksichtigt würden. Ebenso gehe aus den Unterlagen nicht hervor, dass die Kindsmutter einer Arbeit nachginge, welche die Kosten einer Nanny aus steuerrechtlicher Sicht rechtfertigen würden. Unter Ziffer 17 des Rekurses werde ausgeführt, dass es bis zum 1. Januar 2017 keinen gesetzlichen Anspruch auf Ausrichtung eines Betreuungsunterhalts gegeben habe, was nicht heisse, dass die Bezahlung auch einer Betreuungsunterhaltskomponente davor unzulässig oder gar unstatthaft gewesen wäre. Die Bezahlung einer Betreuungsunterhaltskomponente führe jedoch nicht automatisch dazu, dass diese steuerlich absetzbar sei. Dazu fehle schlicht eine gesetzliche Grundlage.

In Bezug auf die 17 %-Faustregel (Ziffer 21 Rekurs bzw. vorstehend) sei darauf hingewiesen, dass die steuerliche Würdigung von Unterhaltsbeiträgen nicht zwingend den zivilrechtlichen Gegebenheiten zu folgen habe. Dies vor dem Hintergrund, dass es in der Lehre und Rechtsprechung unbestritten sei, dass Unterhaltszahlungen verhältnismässig zu sein hätten und nicht zu einem Vermögenszuwachs bei der empfangenden Person führen dürften.

Im Weiteren sei anzumerken, dass im folgenden Steuerjahr 2017 lediglich noch Fr. 158'520.– (Fr. 13'210.– pro Monat) Alimente geltend gemacht würden (Beilage 7 der Rekursgegnerin). Das seien Fr. 70'817.– (Fr. 5'901.– pro Monat) weniger als im vorliegenden Steuerjahr, obwohl die Regelung des Betreuungsunterhalts für Minderjährige per 1. Januar 2017 eingeführt worden sei und die Vereinbarung zwischen dem Rekurrenten und der Kindsmutter, soweit ersichtlich, dieselbe gewesen sei. Dies sei insofern untypisch, als dass der Unterhaltsbedarf mit steigendem Alter eher zunehme, was aber umso mehr für den wesentlich diskretionären Charakter der Vereinbarung zwischen den Parteien spreche.

F. Mit Schreiben vom 14. April 2020 liessen die Rekurrenten eine Replik einreichen, unter Festhaltung an ihren bisherigen Rechtsbegehren.

Ergänzend zum Rekurs liessen sie zur Begründung im Wesentlichen Folgendes ausführen: Grundsätzlich gelte es zu beachten, dass bei den Steuerpflichtigen hinsichtlich des Verhaltens der Kindsmutter und deren Ausgabenstruktur nicht die gleich hohen Beweislastfordernisse gelten könnten wie betreffend das eigene Verhalten und die eigene Ausgabenstruktur. Die Steuerpflichtigen hätten nämlich weder Zugriff auf die Informationen und Beweismittel noch stünden ihnen gegenüber der Kindsmutter entsprechende Einsichts- oder Herausgaberechte zu. Es erscheine nun als grundsätzlich stossend, mit der Beweislosigkeit zu argumentieren, die ausserhalb des Einflussbereiches der Steuerpflichtigen liege. Diesbezüglich sei es an der Veranlagungsbehörde, deren Teil zur Sachverhaltsermittlung beizutragen. Die Veranlagungsbehörde verfüge über die entsprechenden gesetzlichen Kompetenzen. Weiter sei es im konkreten Fall durchaus vertretbar, dass sich die Steuerpflichtigen auf Offenkundiges beriefen bzw. berufen müssten und es könne nicht angehen, wenn die Veranlagungsbehörde die Beweislast überstrapaziere bzw. die Beweisregeln nicht korrekt anwendeten. Dies betreffe auch die privaten Kranken- und Unfallversicherungen und die medizinische Behandlung, welchen

gerade in Ländern mit einem weniger gut ausgebautem System hohe Bedeutung zukommen würde und unverhältnismässig teuer seien.

Die geleisteten Zahlungen würden durch die Veranlagungsbehörde nicht bestritten und in der Höhe anerkannt; bestritten werde lediglich der Unterhaltsbeitragscharakter des den Betrag von Fr. 39'240.– p.a. (EUR 3'000.– je Monat) übersteigenden Anteils.

Die Abzugsfähigkeit der geleisteten Unterhaltsbeiträge auch ohne schriftliche, von der KESB oder einer richterlichen Behörde genehmigte Vereinbarung entspreche ständiger Gerichtspraxis sowie der herrschenden Lehre und werde – trotz dem Hinweis darauf, dass die Frage gemäss Kenntnisstand der Veranlagungsbehörde durch das Bundesgericht noch nicht geklärt wurde – auch durch die Rekursgegnerin nicht bestritten.

Die Rekursgegnerin verkenne indessen, dass die Unterhaltsbeiträge sich gerade nicht nur an den existentiellen Grundbedürfnissen des Kindes zu orientieren hätten, sondern vielmehr die Leistungsfähigkeit der Eltern (hier: des Rekurrenten) zu berücksichtigen seien. In diesen familiären Verhältnissen bewegten sich die Kinder nämlich und an diesen Strukturen sollten und müssten sie partizipieren. In den Kinderalimenten könnten und sollten durchwegs auch die Kosten für die Betreuung des Kindes durch Dritte abgedeckt werden. Dieser sogenannte Betreuungsunterhalt sei im Rahmen der Novelle des Kindesunterhaltsrechts per 1. Januar 2017 in der Schweiz zum Schutz der nicht verheirateten, alleinerziehenden Mutter (endlich) positivrechtlich verankert worden. Selbstverständlich sei eine entsprechende Berücksichtigung auch schon vorher zulässig und als Postulat der Fairness durchaus üblich gewesen. Was die gesetzliche Grundlage für die steuerliche Abzugsfähigkeit des Betreuungsunterhalts betreffe, sei diese von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Abs. 1 lit. c StG miterfasst. Der Betreuungsunterhalt sei Bestandteil der Kinderalimente (revidierter Artikel 275 ZGB).

Die Lebenshaltungskosten in Moskau und Italien – die Kindsmutter lebe in Moskau und am Comersee – seien, sofern man sich in entsprechenden gesellschaftlichen Kreisen bewege (inklusive Wohnstätte), durchaus mit denjenigen der Schweiz vergleichbar; relevante Unterschiede bestünden allenfalls bei Lebensmitteln und Gütern des täglichen Bedarfs aus dem Supermarkt. Bei Markenprodukten, Luxusgütern etc. seien die Preise vergleichbar. Eine Kaufkraftbereinigung könne nur ausnahmsweise und in krassen Fällen angehen und sei generell betrachtet unüblich; sonst müsse man diese konsequenterweise auch dann vornehmen, wenn der Zahler am Zürichberg und der Empfänger im Bleniotal

wohne. Zudem werde bestritten, dass die Region Comersee oder die Stadt Moskau signifikant tiefere Lebenshaltungskosten als ein Schweizer Durchschnittsort hätten. Daten betreffend die Lebenshaltungskosten seien in dieser Tiefe, runtergebrochen auf kleinere Städte und Regionen, gar nicht erhältlich, sodass der strikte Nachweis gar nicht möglich sei. Moskau habe lange als teuerste Stadt der Welt gegolten und Mailand, zu dessen Agglomeration der Comersee gehöre, habe im 2019 unter den 10 teuersten Städten der Welt noch vor London rangiert (<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/867366/umfrage/ranking-der-teuersten-staedte-weltweit-nach-lebenshaltungskosten/>). Den Rekurrenten sei sehr wohl bewusst, dass derartige Statistiken relativ seien. Als Indiz könnten diese aber durchaus herangezogen werden.

Die Rekursgegnerin verkenne auch, dass bei entsprechender Lebensweise die Ausgaben für die Kinder ohne Weiteres eine in den Augen der Durchschnittsbürger exorbitante Höhe erreichen könnten und auch sehr hohe Kinderalimente durchaus vollständig aufgebraucht werden könnten. Es liege dabei nicht an der Veranlagungsbehörde, darüber zu befinden, ob dies sinnvoll sei oder nicht. Auch obliege es ihr nicht, den unter gesellschaftlichen oder moralischen Aspekten korrekten bzw. angemessenen Betrag zu ermitteln. Dies sei einzig Sache des Gesetzgebers.

Was die gesunkenen Kosten für das Steuerjahr 2017 betreffe, sei die Feststellung der Rekursgegnerin korrekt, indes unerheblich. Im 2016 seien Kosten für die Ausstattung, etc. angefallen, die im folgenden Jahr nicht mehr zu entrichten gewesen seien.

G. Am 19. Mai 2020 reichte die Rekursgegnerin die Duplik ein unter Festhaltung an den bisherigen Rechtsbegehren. Ergänzend zur Vernehmlassung führte sie im Wesentlichen Folgendes aus: Dem in diversen Ziffern der Replik aufgeworfenen Vorwurf der missbräuchlichen Anwendung der Beweislast sei die Normentheorie entgegenzuhalten. Die Steuerpflichtigen seien im gemischten Veranlagungsverfahren gemäss Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. § 127 Abs. 1 StG gehalten, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Eine Bescheinigungspflicht Dritter, soweit sie bestehe, richte sich in erster Linie gegen den Steuerpflichtigen (Art. 127 Abs. 1 DBG bzw. § 128 Abs. 1 StG). Dass die Mitwirkungspflichten im internationalen Verhältnis erhöht seien, rühre daher, dass sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entzögen.

Solche Zahlungen seien nicht einfach nachzuprüfen (BGer 2C_524/2010 vom 16. Dezember 2010 E. 2.4).

Werde beispielsweise eine Unterstützungsleistung nicht hinreichend nachgewiesen, so werde der Abzug verweigert. Die steuerpflichtige Person habe eine Bestätigung der unterstützten Person über Art, Zeitpunkt und Höhe der erfolgten Unterstützungen sowie auf Verlangen Zahlungsbelege vorzulegen, wobei an den Nachweis, sofern die unterstützte Person nicht im Ausland lebe, keine übermässig hohen Anforderungen gestellt werden dürften. Bei Geldzahlungen ins Ausland würden grundsätzlich die Post- oder Bankbelege verlangt, da hier besonders strenge Anforderungen an den Nachweis gelten müssten. Aus den Post- und Bankbelegen müssten sowohl der Leistende als auch der Empfänger klar ersichtlich sein. Quittungen über Barzahlungen an Empfänger mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland würden grundsätzlich nicht als Beweismittel für Unterstützungsleistungen angenommen. Es sei jedoch festzuhalten, dass die Rekursgegnerin grundsätzlich nicht an der Bezahlung der einzelnen Beträge zweifle. Vielmehr sei die Höhe der effektiven Unterhaltsbeiträge für ein neugeborenes Kind in Frage gestellt bzw. welcher Anteil der Zahlungen der Kindsmutter zugutegekommen und damit steuerlich nicht zu berücksichtigen sei. Die Rekursgegnerin habe mündlich und schriftlich auf die Grundsätze der Abzugs- bzw. Nichtabzugsfähigkeit hingewiesen.

Auch mit der Replik seien jedoch keine weiteren Nachweise eingereicht worden; dies obwohl sich die Rekurrenten mit der Rekursbegründung (Ziffer 5) wenigstens die Nennung weiterer Beweismittel vorbehalten hätten. Nun brächten sie hingegen vor, keinen Zugriff auf Informationen und Beweismittel zu haben (Ziffer 4 der Replik). Es bleibe dann aber unklar, wie sie zum Schluss gelangen würden, dass die geltend gemachten Kosten sicher in Zusammenhang mit der Kinderbetreuung stünden (Ziffer 28 des Rekurses). Der nicht vorhandene Zugriff auf Informationen und Beweismittel spreche jedenfalls auch gegen den Subeventualantrag.

Gemäss der vom Amt für Jugend und Berufsbildung des Kantons Zürich jährlich herausgegebenen Zürcher Kinderkosten-Tabelle, hier für das Jahr 2016, werde für ein Einzelkind in den ersten sechs Altersjahren ein durchschnittlicher Unterhaltsbedarf von Fr. 1'999.– berechnet (Ernährung, Bekleidung, Unterkunft, weitere Kosten, Pflege und Erziehung). Im Vergleich dazu sei im vorliegenden Fall der Betrag von Fr. 3'270.– pro Monat für den neugeborenen Sohn gewährt worden. Dies seien Fr. 1'271.– bzw. rund 64 % mehr als der durchschnittliche Unterhaltsbedarf gemäss Zürcher Tabelle. Damit sei

auch der Median angemessen berücksichtigt worden. Der beantragte Abzug von Fr. 229'332.– (Fr. 19'111.– pro Monat) stelle hingegen mehr als das Neunfache des durchschnittlichen Unterhaltsbedarfs dar.

H. Mit Schreiben vom 15. Juni 2020 liessen die Rekurrenten ihre Bemerkungen zur Duplik vom 19. Mai 2020 einreichen. Sie liessen darin an ihren bisherigen Anträgen und Ausführungen festhalten und im Wesentlichen wie folgt ergänzen: Die Unterstützungsleistung sei bereits mittels der beiliegenden Aufstellung hinreichend nachgewiesen: Die verlangte "Bestätigung der unterstützenden Person über Art, Zeitpunkt und Höhe der erfolgten Unterstützungen" liege gerade (urkundlich) vor. Da der fehlende belegmässige Nachweis gerügt und gleichzeitig festgehalten werde, dass die Rekursgegnerin grundsätzlich nicht an der Bezahlung der einzelnen Beträge zweifle, erfolge in Beilage 6 der Rekurrenten noch die Zuweisung der jeweiligen Belege und Bankbelastungen zu den einzelnen Positionen der Aufstellung, die rund 95 % der geltend gemachten Zahlungen belegten. Damit sei der Nachweis über die erfolgten Zahlungen auch bankbelegmässig erbracht.

Ein Nachweis über die genaue Verwendung der Mittel könne indessen nicht erbracht werden und deren Erbringung sei nicht realitätsnah, da keine Buchführung über Auslagen vorliege und eine strikte Trennung nach Nutzen Kind und Mutter nicht möglich sei (wie hoch sei der Kindernutzen einer luxuriösen Wohnstätte, luxuriösen Ferien, eines luxuriösen Fahrzeuges, eines Ferienhauses, etc.?). Dieser Nachweis sei faktisch gar nicht möglich.

Der pauschale Verweis auf Zahlen des Amtes für Jugend und Berufsbildung Zürich betreffend Durchschnittskinderkosten (die im Übrigen für andere Zwecke erhoben würden) sei für den konkreten Einzelfall (Rekurrent mit einem Vermögen des reichsten Prozentes der Schweizer Steuerzahler) ebenso wenig massgebend wie die isolierten Bedürfnisse des Kindes. Ansonsten könnten Kinder (wie auch Ehegattenalimente) für Steuerzwecke aber auch im Unterhaltsrecht mit einem fixen Betrag und einer Bandbreite von z.B. 50 % bis 300 % dieses Betrages gesetzlich festgelegt werden. Die Realität gerichtlich festgelegter Kinder- und Ehepartneralimente zeige ein anderes Bild wie z.B. diejenigen in der Scheidungsvereinbarung des Steuerpflichtigen mit seiner früheren und kinderlosen Ehefrau vom Januar 2019, die Alimente von Fr. 300'000.– p.a. vorsehe.

I. Mit Schreiben vom 10. Dezember 2020 teilte das Gericht den Parteien den Aktenbeizug der Tabelle "Durchschnittlicher Unterhaltsbedarf (ohne Pflegekosten) per 1. Januar 2016" vom Amt für Jugend und Berufsberatung in der Bildungsdirektion des Kantons Zürich mit. Im Übrigen erfolgten keine weiteren Schriftenwechsel.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1. Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Gemäss § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechtes, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG).

Nach § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Gemäss § 121 StG sind die Bestimmungen des VRG unter Vorbehalt der Regelungen im StG sinngemäss anwendbar. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich: Art. 140 Abs. 2 DGB).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) bzw. Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) wird der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst.

Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid wurde am 19. November 2019 der Post übergeben und der Einspracheentscheid war den Rekurrenten am 20. November 2019 zugestellt worden (Sendungsinformation DIE POST vom 6. Oktober 2020). Der

Rekurs wurde damit rechtzeitig eingereicht. Er entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist.

Die Beurteilung des Rekurses erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichts (GO VG; BGS 162.11).

2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. denjenigen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm diejenige Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen ganz oder teilweise gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2.2 Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt verwirklicht hat (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 19 Rz. 6). Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf

Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei welcher das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können zu keiner Beweiserleichterung führen (BGE 144 III 264 E. 5.3).

Gelangt die Behörde bzw. das Gericht zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebe gründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1 mit Verweis auf die sogenannte Normentheorie in BGE 143 II 661 E. 7.2).

3. Vorliegend ist die Höhe der von den Einkünften abziehbaren Kinderalimente in der Steuerperiode 2016 strittig.

Die Rekurrenten beantragen die Abzugsfähigkeit im gesamten deklarierten Umfang (Fr. 229'332.–). Zur Begründung berufen sie sich im Wesentlichen auf die zivilrechtlichen Regelungen zur Bestimmung von Unterhaltsbeiträgen, gemäss welchen insbesondere auch die Komponente "Betreuungskosten" zu berücksichtigen sei (Art. 285 ZGB). Ferner bringen sie vor, es fehle die gesetzliche Grundlage, den deklarierten Abzug für Kinderalimente kürzen zu dürfen.

Die Rekursgegnerin hingegen ist der Ansicht, der strittige Abzug sei auf den Betrag von Fr. 39'240.– zu begrenzen. Sie stellt sich dabei auf den Standpunkt, die Komponente "Betreuungskosten" sei für das Steuerjahr 2016 (noch) nicht zu berücksichtigen; zudem würden Kinderalimente im deklarierten Umfang den von Fachbehörden anerkanntermassen festgestellten Unterhaltsbedarf eines Kleinkindes übersteigen und daher bei diesem zu einer Vermögensvermehrung führen.

4.

4.1 Von den steuerbaren Einkünften können Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder abgezogen werden, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten (Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG; ähnlich § 30 lit. c StG).

Unterhaltsbeiträge für Kinder haben ihre zivilrechtliche Grundlage in der Unterhaltspflicht der Eltern (Art. 276 ff. ZGB) und können gegebenenfalls durch Unterhaltsverträge, die je nachdem durch die Vormundschaftsbehörde oder den Richter zu genehmigen sind (Art. 287 ZGB), oder durch den Richter festgelegt werden (Art. 279 ZGB), geregelt werden. Zum Unterhalt eines Kindes im Sinne von Art. 276 ZGB gehört alles, was das Kind für sein Leben und seine körperliche, geistige und sittliche Entfaltung benötigt (BGer 2C_1008/2013 vom 6. Juni 2014 E. 2.2 mit Hinweisen). Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen für minderjährige Kinder gilt nur für Unterhaltsbeiträge, die familienrechtlich geschuldet sind, und nicht für freiwillige Beiträge (BGer 2A.37/2006 vom 1. September 2006 E. 3.3; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 33 N 21e; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, in: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 23 N 65, § 31 N 48 und 51).

4.2 Es gilt daher vorab festzustellen, in welchem Umfang in der Steuerperiode 2016 die Bezahlung von Unterhaltsbeiträgen durch den Rekurrenten an seinen Sohn familienrechtlich geschuldet war. Hierüber spricht sich, wie die Rekurrenten richtig bemerken, Art. 285 Abs. 1 ZGB aus, welcher per Ende 2016 wie folgt lautete (ZGB vom 10. Dezember 1907, Stand am 1. April 2016):

"Der Unterhaltsbeitrag soll den Bedürfnissen des Kindes sowie der Lebensstellung und Leistungsfähigkeit der Eltern entsprechen und ausserdem Vermögen und Einkünfte des Kindes sowie den Beitrag des nicht obhutsberechtigten Elternteils an der Betreuung des Kindes berücksichtigen".

In dieser Formulierung sind insbesondere die sogenannten "Betreuungskosten", auf welche sich die Rekurrenten in ihrer Begründung berufen, nicht enthalten. Diese wurden vielmehr erst mit der Gesetzesnovelle zum Kindesunterhalt vom 20. März 2015 bei der Bemessung des Kindesunterhalts mit dem revidierten Abs. 2 von Art. 285 eingeführt, welcher per 1. Januar 2017 in Kraft trat (Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, ZGB – Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 14. Aufl. 2015, S. 482 Rz. 29). Bis zum in Kraft treten

dieser Gesetzesnovelle hatte denn auch nur die geschiedene Ehegattin, die weiterhin Kinderbetreuungspflichten wahrnahm, Anspruch auf Berücksichtigung der entsprechenden Kosten im Rahmen des nachehelichen Unterhalts, während die nie mit dem Vater verheiratet gewesene Mutter für ihren eigenen Betreuungsaufwand und die direkten Betreuungskosten nicht entschädigt wurde. Diese Ungleichbehandlung von Kindern unverheirateter Eltern wurde mit der Gesetzesnovelle ab dem 1. Januar 2017 behoben (Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., S. 471 Rz. 7).

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass für das Jahr 2016 ein familienrechtlicher Anspruch auf Berücksichtigung eines "Betreuungsunterhalts" bei der Bemessung des Unterhaltsanspruchs des Sohnes des Rekurrenten (noch) nicht bestanden hat. Dies wird denn auch durch die Rekurrenten selber anerkannt (Rekurs, S. 5 Rz. 17).

4.3 Wie vorstehend dargelegt (Ziff. 4.1.), wird ein familienrechtlicher Anspruch jedoch steuerrechtlich vorausgesetzt, um der vom Rekurrenten unter diesem Titel geleistete Zahlung die Qualität von abzugsfähigem Aufwand im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 30 lit. c StG zukommen zu lassen. Die Rekurrenten argumentieren, dass es ungeachtet der erst ab Januar 2017 geltenden Neuregelung von Art. 285 Abs. 2 ZGB im Sinne der Privatautonomie immer schon zulässig und gewünscht gewesen sei, wenn mit den Kinderalimenten nicht nur der Barunterhalt des Kindes gedeckt würde, sondern auch die Kosten für den Betreuungsunterhalt (Rekurs, S. 5, Rz. 17). Diese Einschätzung ist durchaus zutreffend, doch ziehen die Rekurrenten daraus den unrichtigen Schluss, dass es mit Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 30 lit. c StG auch schon vor 2017 eine gesetzliche Grundlage für die steuerliche Abzugsfähigkeit des Betreuungsunterhalts gegeben habe (Replik S. 4, Rz. 13). Daran vermag auch nichts zu ändern, dass diese Komponente im Unterhaltsvertrag zwischen dem Rekurrenten und der Kindsmutter (Beilage 6 der Rekurrenten) enthalten gewesen sein mag. Wäre dem tatsächlich so, hätte es sich dabei um eine vertraglich eingegangene Verpflichtung des Rekurrenten gehandelt, die in 2016 über das damals familienrechtlich Geschuldete hinausging und daher grundsätzlich als Schenkungsversprechen oder als Versprechen der Erfüllung einer sittlichen Pflicht erscheint (vgl. BGE 138 III 689 E. 3.3.2). Die Rekurrenten sind mir ihren Vorbringen bezüglich abzugsfähigen Betreuungsaufwand demnach nicht zu hören.

5. Es stellt sich vorliegend somit einzig die Frage, inwiefern die vom Rekurrenten geleisteten Alimente (Fr. 229'332.–) sich mit den sich aus Art. 285 ZGB (in der bis und mit

2016 geltenden Fassung) ergebenden familienrechtlichen Unterhaltsverpflichtungen begründen lässt.

5.1 Die Rekurrenten berufen sich hier im Wesentlichen auf den Gesetzestext von Art. 285 Abs. 1 ZGB, gemäss welchem die Alimente nicht nur den Bedürfnissen des Kindes entsprechen sollen, sondern es auch die Lebensstellung und Leistungsfähigkeit des Rekurrenten zu berücksichtigen gelte. Bei einem steuerbaren Einkommen von gut Fr. ___ Mio. und Vermögen von gut Fr. ___ Mio. (Steuerperiode 2016, vgl. auch mit Beilage 1 der Rekursgegnerin) seien Alimente in der strittigen Höhe durchaus vertretbar und würden den üblichen Rahmen nicht überschreiten. Sodann werde die Höhe von Alimenten in Art. 285 ZGB nicht beschränkt, weshalb die von der Rekursgegnerin vorgenommene Kürzung der gesetzlichen Grundlage entbehre.

Die Rekursgegnerin stellt sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, die von den Rekurrenten vorgebrachte Begründung verfange nicht, da es sich beim Alimentenempfänger mit Geburtsdatum ___ November 2015 um ein Kleinkind handle, daher Alimente in der strittigen Höhe bei diesem unzweifelhaft zu einer Vermögensvermehrung führten, welche steuerrechtlich nicht der Abzugsfähigkeit zugänglich seien.

5.2 Für die Höhe des zivilrechtlich geschuldeten Unterhaltsbeitrages stellt Art. 285 Abs. 1 ZGB (in der bis und mit 2016 geltenden Fassung) grundsätzlich auf die folgenden Kriterien ab: Auf die Bedürfnisse des Kindes, auf die Lebensstellung und Leistungsfähigkeit der Unterhaltspflichtigen sowie auf Vermögen und Einkünfte der Kinder. Die verschiedenen Bemessungskriterien beeinflussen sich zum Teil gegenseitig; insbesondere lässt sich nur im Zusammenhang mit den Elementen Leistungsfähigkeit und Lebenshaltung des Unterhaltsschuldners bestimmen, was unter die Bedürfnisse des Kindes fällt (Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., S. 479 Rz. 22, S. 482 Rz. 27, mit zahlreichen Verweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Bei diesen Bedürfnissen, die für die Festsetzung der Unterhaltsbeiträge zu berücksichtigen sind, handelt es sich um keine ein für allemal feststehenden Grössen. Erlaubt es die Lebensstellung der Eltern, so hat das Kind grundsätzlich Anspruch darauf, dass auch seine Bedürfnisse höher veranschlagt werden und dass es seine Wünsche aufwendiger und auch in erweitertem Umfang befriedigen kann. Immerhin können die Umstände im Einzelfall ergeben, dass aus erzieherischen Gründen dem Kind eine einfachere Lebensstellung zukommen soll als diejenige der Eltern. Der Unterhaltsbeitrag des Kindes ist daher nicht einfach linear nach

der finanziellen Leistungskraft der Eltern ohne jeden Bezug zur konkreten Situation des Kindes zu bemessen (BGE 120 II 285 E. 3b/bb).

5.3 Die hier interessierende angemessene Höhe der Alimente korreliert somit und anders als die Rekurrenten vorbringen nicht unbesehen mit der Leistungsfähigkeit des Rekurrenten bzw. des von ihm tatsächlich gelebten Standards, sondern die Alimente müssen sich auch aus den tatsächlichen Bedürfnissen des Sohnes herleiten lassen.

5.3.1 In der steuerrechtlichen Literatur und Praxis werden entsprechend unter angemessenen Kinderalimenten solche verstanden, welche zur Deckung des – allenfalls höher zu veranschlagenden – Lebensbedarfs dienen und dem Berechtigten keinen Vermögenszuwachs verschaffen (BGer 2C_503/2015, 2C_504/2015 vom 31. März 2016 E. 3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 23 N 58 und § 31 N 48; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 N 18a, 21d und 21e).

Die erwähnte bundesgerichtliche Rechtsprechung wird auch von den kantonalen Veranlagungspraxen übernommen, nach welchen der (konsumierbare) Lebensbedarf all das umfasst, was das Kind für sein Leben und seine körperliche, geistige und sittliche Entfaltung benötigt. Leistungen, welche über in diesem Sinn Angemessenes hinausgehen und vermögensbildend sind, gelten als einkommensteuerrechtlich nicht abziehbare Zuwendungen, bzw. stellen eher eine Schenkung des Leistenden dar (Kanton Bern, Tax Info, Unterhaltsleistung bei getrennter Veranlagung, Fassung vom 24. Juni 2020, Ziff. 2.1.1; Baselbieter Steuerbuch, 29 Nr. 12 Unterhaltsbeiträge, 31. Dezember 2016, Ziff. 1; Kanton Schwyz, Merkblatt Steuerliche Behandlung von Unterhaltsbeiträgen [Alimentenzahlungen] und damit zusammenhängende Sozialabzüge, 20. September 2016, Ziff. 1.2).

5.3.2 Das Kriterium der fehlenden Vermögensvermehrung lässt sich nach Ansicht des Gerichts nicht anders deuten, als dass die vom Rekurrenten geleisteten Unterhaltszahlungen nur so weit vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können als sie auch tatsächlich den Wünschen und Bedürfnissen des Sohnes entsprechend konsumierbar sind und er diese in der fraglichen Steuerperiode 2016 auch konsumiert hat. Denn nur so lässt sich vermeiden, dass es infolge der erhaltenen Alimente bei ihm zu einer Vermögensvermehrung kommt.

5.4 Aufgrund des Gesagten stellt sich folglich vorliegend die Frage, inwiefern es glaubhaft erscheint, dass der am ___ November 2015 geborene Sohn des Rekurrenten den strittigen Alimenterbetrag von Fr. 229'332.– in 2016 zur Deckung seines eigenen Lebensbedarfs tatsächlich konsumieren konnte, sodass bei ihm kein Vermögenszuwachs resultierte.

5.4.1 Es kann hier vorab festgestellt werden, dass bei der Eruiierung des Unterhaltsbedarfs eines Kleinkindes im ersten Lebensjahr die Leistungsfähigkeit bzw. der Lebensstandard des Rekurrenten von untergeordneter Bedeutung ist, kann doch davon ausgegangen werden, dass Kleinkinder im Normalfall kaum über den normalen Unterhaltsbedarf hinausgehende Wünsche und Bedürfnisse bereits entwickelt haben, geschweige denn solche gar kund tun können.

5.4.2 Es erscheint daher sachgerecht die Höhe des strittigen familienrechtlichen Unterhaltsanspruchs des Sohnes, dem Grundsatz nach anhand anerkannter Erfahrungszahlen zu ermitteln, so wie dies die Rekursgegnerin tat. Soweit die Rekurrenten aber höhere Beträge geltend gemacht haben, tragen sie hierfür die Beweislast, da es sich bei der Frage, inwiefern mit den in 2016 geleisteten Alimenter ein über diese Erfahrungszahlen hinausgehender Unterhaltsbedarf beim Sohn tatsächlich bestanden hat, um eine steuermindernde Tatsache handelt (vgl. E. 2.2 hiervor).

5.4.3 Die Rekurrenten berufen sich in ihren "Bemerkungen zur Duplik" vom 15. Juni 2020 auf eine "detaillierte Aufstellung über die unter dem Unterhaltsvertrag geleisteten Zahlungen", welche vom Rekurrenten als auch der Kindsmutter unterzeichnet worden sei. Bei dieser Aufstellung handelt es sich um das "Addendum – Schedule of payments 2016", unterzeichnet durch den Rekurrenten bzw. die Kindsmutter am 15. bzw. 17. November 2017 (Beilage 6 der Rekurrenten). Die Aufstellung enthält Beträge in diversen Währungen und weist ein Total von EUR 213'933.50 aus, unterteilt in die fünf Positionen "transfer to E. _____ account" (total EUR 107'000.–), "insurance invoice payment" (EUR 3'924.–), "travel invoice payment" (total EUR 32'111.83), "other invoice payments" (total EUR 29'078.23) und "transfer to credit card to cover restaurant, travel, shopping and other expenses" (total EUR 41'819.44). Mit 31 handschriftlichen Zahlenreferenzen zu Bankbelegen zu Konti des Rekurrenten bei der I. _____ (2 Konti) und der J. _____ machen die Rekurrenten die tatsächliche Überweisung der in der Aufstellung enthaltenen Geldbeträge geltend.

5.4.4 Den Rekurrenten kann zugestimmt werden, dass mit den erwähnten Belegen die tatsächliche Belastung der aufgelisteten Beträge auf den erwähnten Bankkonti glaubhaft erscheint, was vorliegend von der Rekursgegnerin auch nicht bestritten wird. Hingegen lässt sich weder der Aufstellung "Addendum – Schedule of payments in 2016" noch den dazu referenzierten Bankbelegen entnehmen, inwiefern die aufgelisteten Beträge in direktem Zusammenhang mit der Deckung des Unterhaltsbedarfs des Sohnes stehen würden. Hierüber lassen sich die Rekurrenten in ihren "Bemerkungen zur Duplik" vom 15. Juni 2020 (Seite 3) lediglich dahingehend vernehmen, "[...] Ein Nachweis über die genaue Verwendung der Mittel kann nicht erbracht werden und deren Erbringung ist nicht realitätsnah, da keine Buchführung über Auslagen vorliegt und eine strikte Trennung nach Nutzen Kind und Mutter nicht möglich ist (wie hoch ist der Kindernutzen einer luxuriösen Wohnstätte, luxuriöser Ferien, eines luxuriösen Fahrzeuges, eines Ferienhauses, etc.). Dieser Nachweis ist faktisch gar nicht möglich. [...]".

Diesen Ausführungen der Rekurrenten kann das Gericht durchaus Folge leisten. In der Tat scheint der Nutzen von Luxuskomponenten in den Bereichen Wohnstätte, Ferien, Fahrzeuge und Ferienhäuser etc. für den Sohn in seinem ersten Lebensjahr nur schwer auszumachen und lässt sich auch kaum belegen. Der Grund hierfür liegt jedoch weniger in der Problematik, an sich mögliche Beweismittel beibringen zu können, sondern vielmehr darin, dass solche von den Rekurrenten geltend gemachte Bedürfnisse an einen gehobenen Lebensstil bei einem Kind im ersten Lebensjahr gar nicht vorhanden sein können. Unterhaltsbedürfnisse können jedoch nur dort befriedigt und konsumiert werden, wo solche Bedürfnisse überhaupt existent sind. Vorliegend dürften die Ansprüche an einen gehobenen Lebensstil viel eher den Bedürfnissen und Wünschen des Rekurrenten bzw. der Kindsmutter entspringen. Bei dieser Sachlage ist daher festzustellen, dass der den Rekurrenten obliegende Nachweis zu einem Unterhaltsbedarf des Sohnes des Rekurrenten, der in seinem ersten Lebensjahr im Vergleich zu anerkannten Erfahrungszahlen höher sein soll, nicht erbracht ist.

5.5 Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Rekursgegnerin den einkommensteuerrechtlich absetzbaren Unterhaltsbetrag für den Sohn des Rekurrenten anhand solcher Erfahrungszahlen ermittelte. Sie stützte sich dabei als Referenz zu Recht auf die vom Amt für Jugend und Berufsbildung des Kantons Zürich jährlich herausgegebene Zürcher Kinderkostentabelle, hier für das Jahr 2016, gemäss welcher für ein Einzelkind in den ersten sechs Altersjahren ein durchschnittlicher Unterhaltsbedarf von Fr. 1'999.– pro Monat für Ernährung, Bekleidung, Unterkunft, Pflege und Erziehung sowie

weitere Kosten berechnet wird (vgl. VG-act Nr. 15; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., S. 482 Rz. 28; BGE 116 II 110 E. 3a). Das Bundesgericht hat sich im zuletzt zitierten Leitentscheid im Übrigen ebenfalls auf die erwähnte Zürcher Tabelle abgestützt, womit es sich beim Zürcher Amt für Jugend und Berufsbildung zweifellos um eine anerkannte Fachstelle für die hier interessierende Frage handelt. Die Rekursgegnerin hat im Vergleich zum sich aus der Zürcher Tabelle ergebenden Betrag gar eine Summe von Fr. 3'270.– pro Monat für den Sohn anerkannt. In Berücksichtigung der erhöhten Leistungsfähigkeit des Rekurrenten wurden somit rund 64 % mehr als der durchschnittliche Unterhaltsbedarf gemäss Zürcher Tabelle angerechnet, was nicht zu beanstanden ist, zumal gemäss Aussagen der Rekurrenten die Lebenshaltungskosten in Moskau und Italien als durchaus mit denjenigen in der Schweiz vergleichbar seien (Replik S. 4 Rz. 14). Es ergeben sich im Weiteren aus den Vorbringen der Rekurrenten keine nicht bereits vorstehend abgehandelten Argumente und Beweise, welche einen den Betrag von Fr. 3'270.– pro Monat übersteigenden Unterhaltsbedarf des Sohnes begründen liessen. Wie die Rekursgegnerin richtig bemerkt, wären hier an den von den Rekurrenten zu erbringenden Nachweis besonders strenge Anforderungen zu stellen, da es sich um Unterhaltszahlungen ins Ausland handelt (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O, Art. 33 Rz. 21i). Schliesslich lässt sich auch aus dem von den Rekurrenten zitierten Scheidungsurteil vom 18. Dezember 2019 und den gestützt darauf gemäss Art. 125 ZGB vom Rekurrenten an seine geschiedene und kinderlose vormalige Ehefrau (d.h. an die Rekurrentin) zu leistenden monatlichen Unterhaltsbeiträgen von Fr. 25'000.– nichts zu ihren Gunsten ableiten, da Unterhaltsbeiträge an geschiedene Ehegatten nach anderen Kriterien festgesetzt werden als an minderjährige Kinder zu leistende Alimente.

6. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekursgegnerin zu folgen und der Einspracheentscheid zu bestätigen: Die von der Rekursgegnerin für die Steuerperiode 2016 festgestellten und im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 30 lit. c StG abzugsberechtigten Alimente im Betrag von Fr. 39'240.– sind korrekt ermittelt und nicht zu beanstanden. Der Rekurs und die Beschwerde sind vollständig abzuweisen.

7.

7.1 Gemäss § 120 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Gutheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. Auch gemäss Regelung im DBG trägt die unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem

Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Vorliegend unterliegen die Rekurrenten vollständig, weshalb sie die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen haben. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit sowie des Streitwertes (§ 1 Abs. 2 KoV VG) ermittelt und werden vorliegend, den Umfang des Schriftenwechsels und der aufgeworfenen Rechtsfragen berücksichtigend, auf Fr. 3'000.– festgesetzt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

7.2 Nach § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Bei der direkten Bundessteuer gilt für die Zusprechung von Parteikosten Art. 64 Abs. 1 VwVG sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 DBG), welcher festhält: "Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen." Die Rekurrenten haben nicht obsiegt, weshalb ihnen keine Parteientschädigung zugesprochen werden kann. Der Rekursgegnerin kann keine Parteientschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.
2. Den Rekurrenten werden die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.– auferlegt, welche mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Vertreterin der Rekurrenten (dreifach), an die Rekursgegnerin, die eidgenössische Steuerverwaltung in Bern sowie zum Vollzug von Ziff. 2 des Dispositivs z.K. an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 21. Dezember 2020

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am