

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00120 vom 8. Mai 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-05-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00120

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00120 du 8 mai 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00120 del 8 maggio 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2020 | [Abzug von Schulkosten für eine Privatschule: Der geschiedene Kindsvater hat der Pflichtigen monatlich die hälftigen Schulkosten für die unter ihrer alleinigen Sorge stehenden Tochter bezahlt. Die Pflichtige hat ihrerseits die Hälfte bezahlt. Umstritten ist, ob sich dabei um Unterhaltsbeiträge handelt, die einkommensseitig aufzurechnen sind.] Das vom Kindsvater bezahlte Schulgeld basierte auf einem gemeinsamen Entschluss der Eltern. Damit erfolgen diese Zahlungen des Kindsvaters nicht auf einer rein freiwilligen Basis, sondern sind in Erfüllung einer familienrechtlichen Rechtspflicht geleistet worden. Sie qualifizieren daher aus steuerlicher Sicht als Unterhaltsbeiträge und sind bei der Pflichtigen als alleinige Inhaberin der elterlichen Sorge über die gemeinsame Tochter einkommensseitig aufzurechnen (E. 3.1). Die von der Pflichtigen bezahlte andere Hälfte des Schulgelds ist ebenfalls in Erfüllung der familienrechtlichen Unterstützungspflicht erfolgt. Indessen steht die Tochter unter der alleinigen elterlichen Sorge der Pflichtigen. Damit entfällt für diese Leistung der Pflichtigen die steuerliche Abzugsfähigkeit (E. 3.2.1). Es werden dadurch auch keine Grundrechte der Pflichtigen verletzt (E. 3.2.2). Unbedeutend für die steuerliche Beurteilung ist schliesslich, dass der Kindsvater seinen Anteil an den Kosten der Privatschule mit einem separaten Zahlungsauftrag getrennt von den übrigen Unterhaltsbeiträgen bezahlt hat (E. 3.2.4). Gutheissung der Beschwerde des Kantons Zürich.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00120 SB.2023.00121 Urteil der 2. Kammer vom 8. Mai 2024
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher.
In Sachen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführer, gegen A, vertreten durch D AG, Beschwerdegegnerin, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2020 sowie direkte Bundessteuer 2020, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: die Pflichtige) deklarierte für die Steuerperiode 2020 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. ... sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. ... bzw. für die direkte Bundessteuer ein Einkommen von Fr. ... Hiervon abweichend schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtige am 22. Februar 2022 für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem Einkommen von Fr. ... bei unverändertem Vermögen ein und veranlagte sie für die direkte Bundessteuer mit einem Einkommen von Fr. ... Entgegen ihrer Deklaration rechnete das kantonale Steueramt der Pflichtigen – neben hier nicht mehr interessierenden geringfügigen Korrekturen – das von ihrem Ex-Mann für die Tochter B erhaltene Schulgeld von Fr. ... einkommensseitig als Unterhaltsbeitrag auf.

Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 31. März 2023 ab. II. Mit Entscheid vom 24. Oktober 2023 hiess die Einzelrichterin des Steuerrekursgerichts die von der Pflichtigen erhobenen Rechtsmittel gut und verzichtete auf die Aufrechnung des vom geschiedenen Ehemann an die Pflichtige bezahlten Schulgelds. Es handle sich bei diesen Leistungen nicht um Unterhaltsbeiträge im steuerrechtlichen Sinn, sondern um freiwillige Leistungen, welche weder bei der Pflichtigen aufzurechnen noch beim geschiedenen Ehemann abzugsfähig seien. Die Gerichtschreiberin des Steuerrekursgerichts gab eine abweichende Minderheitsmeinung auf Abweisung der Rechtsmittel zu Protokoll. III. Mit Beschwerde vom 6. Dezember 2023 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht die Einschätzung bzw. Veranlagung der Pflichtigen gemäss Einspracheentscheid vom 31. März 2022. Während die Vorinstanz am 12. Dezember 2023 auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Pflichtige am 8. Januar 2024 die Abweisung der Rechtsmittel, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter überwies den Fall der Kammer zur Entscheidung, da eine Frage grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden ist (§ 38b Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Die Kammer erwägt: 1. Die vorliegenden Beschwerden SB.2023.00120 (Staats- und Gemeindesteuern 2020) und SB.2023.00121 (direkte Bundessteuer 2020) betreffen dieselbe Pflichtige, den gleichen Sachverhalt und dieselbe Rechtslage, weshalb die Verfahren mit Präsidialverfügung vom 7. Dezember 2023 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Nach § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG sind Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge oder Obhut stehenden Kinder erhält, steuerbar. Im Gegenzug legt § 31 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG fest, dass die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrenntlebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten, von den Einkünften abgezogen werden. Diese Bestimmungen verwirklichen das Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip; weil der Leistungsempfänger die Beiträge als Einkünfte zu versteuern hat, kann sie der Leistungserbringer abziehen (BGr, 18. Dezember 2019, 2C_139/2019, E. 2.1.4).

E. 2.2

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 Kinderschutzbehörde oder das Gericht zu genehmigen sind (Art. 287 ZGB), oder durch das Gericht festgelegt werden (Art. 279 ZGB). Zum Unterhalt eines Kinds im Sinn von Art. 276 ZGB gehört alles, was das Kind für sein Leben und seine körperliche, geistige und sittliche Entfaltung benötigt. Neben existenziellen Grundbedürfnissen wie Unterkunft, Nahrung, Bekleidung, Körper- und Gesundheitspflege oder Ausbildung zählen hierzu beispielsweise auch Beiträge an kulturelle oder sportliche Betätigungen, Erholung, Unterhaltung oder Taschengeld (BGr, 6. Juni 2014, 2C_1008/2013, E. 2.2; VGr, 18. Januar 2012, SB.2011.00082, E. 2.2; VGr, 18. August 2004 = StE 2005 B 27.2 Nr. 28, E. 3.1.1; Christiana Fountoulakis/Peter Breitschmid in: Thomas Geiser/Christiana Fountoulakis [Hrsg.], Basler Kommentar ZGB I, 6. A., Basel

2018, Art. 276 ZGB N. 20 ff.; Silvia Hunziker/Jsabelle Mayer-Knobel in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 23 DBG N. 28 f.).

E. 2.3

Als Unterhaltsbeiträge im Sinne von § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG gelten dabei regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen (BGr, 31. März 2016, 2C_503/2015, E. 3.1; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 23 StG N. 58; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 23 DBG N. 60 ff). Die Unterhaltsbeiträge sind unabhängig davon steuerbar, ob sie als wiederkehrende Leistungen (eigentliche Unterhaltsbeiträge), durch indirekte Zahlungen (Übernahme von Miet- oder Schuldzinsen, Krankenkassenprämien, Steuern, Schulgeldern etc.) oder mittels Naturalleistungen erfolgen (vgl. BGr, 6. Juni 2014, 2C1008/2013, E. 2.3.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Teil I, 2. A., Basel 2019, Art. 23 N. 65 ff.; Richner et al., § 23 StG N. 63; Richner et al., Art. 23 DBG N. 64). Die Unterhaltsbeiträge werden in der Regel in einem gerichtlichen Urteil oder einer Vereinbarung festgehalten. Sie sind aber auch dann steuerbar, wenn der Leistende sie ohne richterliches Urteil oder schriftliche Vereinbarung ausrichtet (VGr, 18. Januar 2012, SB.2011.00082, E. 2.1; VGr, 18. August 2004 = StE 2005 B 27.2 Nr. 28; Richner et al., § 23 StG N. 59). Als beim Leistenden abzugsfähig und beim Empfänger steuerbar sind neben den gemäss gerichtlichem Urteil bzw. Scheidungskonvention/Unterhaltsvereinbarung monatlichen Zahlungen auch zusätzliche Beiträge an Zahnarztkosten, Jugendmusik-Unterricht, Klaviermiete und -transport oder an ein Ferienlager (VGr, 18. August 2004 = StE 2005 B 27.2 Nr. 28). Solche zusätzlichen Beiträge bezwecken die Deckung des laufenden Lebensbedarfs und führen nicht zu einem Vermögenszuwachs. Sie werden nicht freiwillig im Sinn einer (nicht einkommenssteuerrelevanten) Schenkung, sondern unmittelbar in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht für unmündige Kinder nach Art. 133 ZGB i.V.m. Art. 276 ZGB erbracht (Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 23 DBG N. 28 f.).

E. 2.4

Auch wenn – wie vorliegend – die Bezahlung von Schulgeld für das unmündige Kind nicht gerichtlich angeordnet bzw. in der Scheidungskonvention der Parteien vorgesehen ist, kann dies nicht dazu führen, dass derartige Zahlungen im Sinn einer (nicht einkommenssteuerrelevanten) Schenkung erbracht werden. Entscheiden sich Eltern gemeinsam, ihre Kinder in einer Privatschule unterrichten zu lassen, basieren die dafür anfallenden Kosten auf einem gemeinsamen Entschluss der Eltern, wie sie ihre gesetzliche Unterhaltspflicht in Bezug auf die Schulbildung ihrer Kinder erfüllen möchten. Dies schliesst gerade aus, dass von einer freiwilligen und als Schenkung zu qualifizierenden Leistung der Eltern an ihr Kind auszugehen ist (vgl. VGr, 13. Januar 2021, SR.2020/27/28, E. 3.2.2. und E. 3.3.). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung geht auch dann von steuerlich beachtlichen Unterhaltsleistungen aus, wenn keine gerichtliche Anordnung oder ein entsprechender Vertrag zwischen den Eltern vorliegt und die Leistungen in Erfüllung einer (familienrechtlichen) Rechtspflicht erbracht werden (BGr, 27. Dezember 2022, SC_160/2022, E. 2.1).

E. 3.1

Der Kindsvater hat im Steuerjahr 2020 der von ihm geschiedenen Ehefrau monatlich Fr. ... als hälftigen Beitrag für die Schulkosten der unter ihrer alleinigen Sorge stehenden gemeinsamen Tochter B bezahlt. Diese monatlichen Zahlungen sind unbestritten und nachgewiesen. Die Pflichtige hat ihrerseits die gesamten Schulkosten bezahlt und damit wie mit dem Kindsvater vereinbart ebenfalls Fr. ... pro Monat als Schulgeld aufgewendet. Die vom Kindsvater 2020 unter dem Titel "Schulgeld" bezahlten Fr. ... basieren damit auf einem gemeinsamen Entschluss der Eltern, wie sie in Bezug auf die Schulbildung der Tochter B ihre Unterhaltspflicht im Sinn von Art. 276 ZGB erfüllen wollen. Damit erfolgen diese Zahlungen des Kindsvaters nicht auf einer rein freiwilligen Basis, sondern sind in Erfüllung einer familienrechtlichen Rechtspflicht geleistet worden. Sie qualifizieren daher aus steuerlicher Sicht als Unterhaltsbeiträge im Sinn von § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG und sind bei der Pflichtigen als alleinige Inhaberin der elterlichen Sorge über die gemeinsame Tochter einkommensseitig aufzurechnen. Dass diese Beiträge in der Scheidungskonvention der Pflichtigen und des Kindsvaters nicht vorgesehen sind und damit nicht gerichtlich angeordnet sind, ändert an ihrem Charakter als Unterhaltsleistungen nichts (vgl. E. 2.4 vorstehend): In der Praxis ist festzustellen, dass es bei geschiedenen Ehegatten häufig zu Abweichungen zwischen den gemäss Scheidungsurteil geschuldeten und den tatsächlich bezahlten Beiträgen kommt, weil die Parteien wegen geänderter Umstände in formloser Absprache eine Abänderung der Beiträge vereinbaren. Dies hat das Steuerrecht zu berücksichtigen, soweit die effektiven Zahlungen – wie hier – nachgewiesen sind (vgl. für die direkte Bundessteuer: Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 23 DBG N 28 in fine mit zahlreichen Hinweisen).

E. 3.2

Was die Pflichtige hiergegen vorbringt, rechtfertigt keine andere Beurteilung:

E. 3.2.1

Die Pflichtige hat 2020 die andere Hälfte des Schulgelds für die gemeinsame Tochter im Betrag von Fr. ... bezahlt. Diese Zahlung ist bei richtiger Betrachtung ebenfalls in Erfüllung der familienrechtlichen Unterstützungspflicht der Pflichtigen gegenüber ihrer Tochter im Sinn von Art. 276 ZGB erfolgt. Indessen steht die Tochter wie dargelegt unter der alleinigen elterlichen Sorge der Pflichtigen. Damit entfällt für diese Leistung der Pflichtigen die steuerliche Abzugsfähigkeit gestützt auf § 31 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG: Unterhaltsbeiträge sind aufgrund des Korrespondenzprinzips nur dann vom Einkommen abziehbar, wenn sie an den Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder geleistet werden. Diese Voraussetzung ist bei einer Zahlung von Schulgeld durch denjenigen Elternteil, der die alleinige elterliche Sorge innehat, gerade nicht erfüllt. Aus der Sicht der Pflichtigen handelt es sich bei diesen Zahlungen um steuerlich nicht abziehbare Lebenshaltungskosten.

E. 3.2.2

Ebenso wenig sind die von der Pflichtigen angerufenen Grundrechte (Rechtsgleichheitsgebot, Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder Willkürverbot) verletzt: Zutreffend ist, dass beim gegebenen Sachverhalt die Pflichtige die Zahlungen des Kindsvaters an das Schulgeld als Einkünfte versteuern muss und die von ihr ebenfalls geleisteten Beiträge an das Schulgeld nicht von ihrem steuerbaren Einkommen absetzen kann. Indessen korrigiert das Gesetz diese unterschiedliche Behandlung, indem der Kindsvater und die Pflichtige in anderen Bereichen

gerade aufgrund des Umstands, dass die Pflichtige alleinige Inhaberin der elterlichen Sorge über das gemeinsame Kind ist, unterschiedlich behandelt werden. So kommt die Pflichtige im Gegensatz zum Kindsvater bei den Staats- und Gemeindesteuern in den Genuss des Verheiratetentarifs (§ 35 Abs. 2bis und § 47 Abs. 2bis StG) bzw. bei der direkten Bundessteuer des Einelterntarifs (Art. 36 Abs. 2bis DBG). Weiter steht der Pflichtigen der Sozialabzug für die unmündige Tochter zu (§ 34 Abs. 1 lit. a StG) sowie der Versicherungsabzug. Damit ist die unterschiedliche steuerliche Behandlung des Inhabers der elterlichen Sorge und des unterhaltsverpflichteten Kindsvaters ohne Beteiligung an der elterlichen Sorge auch vor den von der Pflichtigen angerufenen Verfassungsgrundsätzen vertretbar. Inwieweit das Bundesgericht beim klaren Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen des DBG bzw. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) aufgrund von Art. 190 der Bundesverfassung an eine den angeführten Verfassungsgrundsätzen allenfalls widersprechende Regelung gebunden wäre, hat das Verwaltungsgericht nicht zu beurteilen.

E. 3.2.3

Die Pflichtige lässt ausführen, der Kindsvater habe nur einer Kostenbeteiligung an der Privatschule der Tochter zugestimmt, wenn sie sich ebenfalls an den Kosten zur Hälfte beteilige. Sie offeriert den Kindsvater als Zeugen hierfür und lässt weiter ausführen, eine unterschiedliche Behandlung dieser beiden Zahlungen verletze ihre Grundrechte. Für das Verwaltungsgericht ist der von der Pflichtigen behauptete Sachverhalt durchaus wahrscheinlich und wird auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.