Tribunal fédéral – 9C_354/2024
IIème Cour de droit civil
Arrêt du 9 décembre 2024 (d)

Divorce

Entretien

Art. 23 let. f, 24 let. e, 33 al. 1 let. c et 34 let. a LIFD

Impôt sur le revenu – déduction. Rappel des principes**.** En principe, ni les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle (art. 34 let. a LIFD), ni les prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (art. 33 al. 1 let. c LIFD) ne sont déductibles, tandis que ces prestations sont exonérées d'impôt chez le ou la bénéficiaire (art. 24 let. e LIFD). En dérogation à ce principe, sont notamment imposables les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquel·les il a l'autorité parentale (art. 23 let. f LIFD). Conformément au principe de congruence, le parent qui verse des contributions d'entretien à l'autre pour les enfants placé·es sous son autorité parentale peut les déduire de ses revenus imposables (art. 33 al. 1 let. c LIFD) (consid. 2.1).

Au sens des art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD, les contributions d'entretien sont des prestations périodiques ou irrégulières servant à couvrir les besoins courants de la personne bénéficiaire, mais pas à accroître sa fortune. Une décision judiciaire ou une convention entre les personnes concernées n'est pas exigée, mais les prestations doivent être dues en exécution d'une obligation juridique du droit de la famille (consid. 2.2). En l'espèce, les paiements du père de l'enfant ne visant pas une augmentation de la fortune de la recourante, mais devant être utilisés pour la formation scolaire de l'enfant décidée par les deux parents, ils ont été qualifiés à juste titre de contributions d'entretien (consid.3.4).

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Beusch,
Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiberin Dormann.

Verfahrensbeteiligte
A.,
vertreten durch Tax Competence AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Rechtsdienst, Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2020,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 8. Mai 2024 (SB.2023.00120-121).

Sachverhalt:

A.

A. erhielt im Jahr 2020 von ihrem geschiedenen Ehemann u.a. Fr. 12'000.- als Schulgeld für die gemeinsame Tochter, die damals minderjährig war und unter der alleinigen elterlichen Sorge der Mutter stand. Diesen Betrag rechnete das kantonale Steueramt Zürich anlässlich der Veranlagung der A. sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich als auch für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2020 als Unterhaltsbeitrag zu deren steuerbarem Einkommen (Verfügungen vom 22. Februar 2022 resp. Einspracheentscheide vom 31. März 2023). Die dagegen eingelegten Rechtsmittel hiess das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 24. Oktober 2023 gut; es reduzierte das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und für die direkte Bundessteuer um jeweils Fr. 12'000.-.

B.
Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hiess die dagegen erhobenen Beschwerden des kantonalen Steueramtes mit Urteil vom 8. Mai 2024 gut; es bestätigte die ursprüngliche Veranlagung der A. für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2020.

C.
A. lässt mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen, das Urteil vom 8. Mai 2024 sei aufzuheben und der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 24. Oktober 2023 sei zu bestätigen.
Das kantonale Steueramt schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt - in Bezug auf die direkte Bundessteuer - ebenfalls die Abweisung des Rechtsmittels.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Vorinstanz hat betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2020 ein einziges Urteil gefällt. Das ist zulässig, wenn - wie hier (vgl. nachfolgende E. 4) - die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im kantonalen Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen hat die Beschwerdeführerin zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (vgl. **BGE 142 II 293** E. 1.2; **135 II 260** E. 1.3.2; Urteil 9C_190/2023 vom 15. November 2023 E. 1.2).

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Dennoch prüft es - offensichtliche Fehler vorbehalten - nur die in seinem Verfahren gerügten Rechtsmängel (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG; **BGE 148 V 209** E. 2.2). Eine qualifizierte Rügepflicht gilt hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten. Das Bundesgericht prüft eine solche Rüge nur insofern, als sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 148 I 104** E. 1.5; **143 I 1** E. 1.4; **136 I 49** E. 1.4.1). Es legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann ihre Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht, und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG).

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1. Gemäss Art. 16 DBG (SR 642.11) unterliegen alle einmaligen oder wiederkehrenden Einkünfte des Steuerpflichtigen, wozu auch Naturalbezüge zählen, der Einkommenssteuer. Als Grundsatz gilt, dass die steuerpflichtige Person weder die Kosten für ihren eigenen Unterhalt und für den ihrer Familie (Art. 34 lit. a DBG) noch Leistungen, die in Erfüllung einer familienrechtlichen Unterhalts- oder Unterstützungspflicht erbracht werden (Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG), abziehen kann, während diese Leistungen beim Empfänger steuerfrei sind (Art. 24 lit. e DBG; vgl. BGE 149 II 19 E. 5.1 und 5.2). Abweichend von diesem Grundsatz gehören insbesondere Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, zu dessen steuerbaren Einkünften (Art. 23 lit. f DBG). Entsprechend dem Korrespondenz- resp. Kongruenzprinzip kann der Elternteil, der Unterhaltsbeiträge an den anderen Elternteil für die unter dessen elterlichen Sorge stehenden Kinder leistet, diese Beiträge (nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten) von seinen steuerbaren Einkünften abziehen (Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG). Diese Ausnahmeregelung ist restriktiv zu handhaben (vgl. BGE 149 II 19 E. 5.3 und 5.4; StE 2020 B 27.2 Nr. 53, 2C_139/2019 E. 2.1).

2.2. Unterhaltsbeiträge im Sinn von Art. 23 lit. f und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Leistungen, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, ohne diesem einen Vermögenszuwachs zu verschaffen. Nicht vorausgesetzt wird das Bestehen einer gerichtlichen Anordnung oder eines entsprechenden (schriftlichen) Vertrags zwischen den Betroffenen, hingegen müssen die Leistungen unmittelbar familienrechtlich geschuldet sein, das heisst in Erfüllung einer Rechtspflicht erbracht werden, wohingegen freiwillig geleistete Beiträge (im Sinn einer Schenkung) nicht zum Abzug berechtigen. Unterhaltsbeiträge für Kinder haben ihre zivilrechtliche Grundlage in der Unterhaltspflicht der Eltern (Art. 276 ff. ZGB). Zum Unterhalt eines Kindes gehört alles, was es für sein Leben und seine körperliche, geistige und sittliche Entfaltung benötigt; dazu zählt insbesondere auch die Ausbildung (Urteil 2C_160/2022 vom 27. Dezember 2022 E. 2.1).

3.

3.1. Das kantonale Verwaltungsgericht hat insbesondere erwogen, der Kindsvater habe monatlich Fr. 1’000.- als hälftigen Beitrag für die Schulkosten der gemeinsamen Tochter an die Beschwerdeführerin bezahlt, während diese jeweils die gesamten Schulkosten von monatlich Fr. 2’000.- beglichen habe. Er habe die hier interessierenden Zahlungen (Fr. 12’000.-) nicht auf rein freiwilliger Basis, d.h. nicht als Schenkung erbracht, sondern in Erfüllung einer familienrechtlichen Unterhaltspflicht geleistet. Am Charakter als Unterhaltsleistungen ändere nichts, dass sie auf keiner gerichtlichen Anordnung (sondern auf einer formlosen Absprache der Eltern) beruht hätten. Weil das Gericht die Zahlungen als Unterhaltsbeiträge im Sinn von Art. 23 lit. f DBG qualifiziert und auch den weiteren Tatbestand dieser Bestimmung bejaht hat, hat es sie zu den steuerbaren Einkünften der Beschwerdeführerin gezählt.

3.2. Die Beschwerdeführerin wirft der Vorinstanz eine ungenügende Auseinandersetzung mit ihren Argumenten wie auch mit den Erwägungen des Steuerrekursgerichts vor. Das kantonale Verwaltungsgericht ist indessen im Rahmen seiner Begründungspflicht (als Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV; vgl. **BGE 142 III 433** E. 4.3.2) nicht gehalten, sich mit jeglichen (Partei-) Standpunkten einlässlich auseinanderzusetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich zu widerlegen. Vielmehr kann es sich auf die Darlegung der für seinen Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Eine Verletzung der Begründungspflicht ist zu verneinen, wenn eine sachgerechte Anfechtung des vorinstanzlichen Urteils möglich war (Urteil 9C_290/2024 vom 3. Oktober 2024 E. 4.1, zur Publikation vorgesehen; **BGE 148 III 30** E. 3.1; **141 III 28** E. 3.2.4). Davon kann hier ohne Weiteres ausgegangen werden.

3.3. Weiter argumentiert die Beschwerdeführerin, sie habe selbst ebenfalls in Erfüllung einer familienrechtlichen Unterhaltspflicht Fr. 12’000.- zu den Schulkosten beigetragen. Ihre eigenen Beiträge könne sie aufgrund ihres alleinigen Sorgerechts steuerrechtlich nicht in Abzug bringen, während sie jene des Kindsvaters als Einkommen versteuern müsse. Daraus resultiere ein "Mehreinkommen" im Umfang von Fr. 24’000.- resp. ein "Steuergenuss" von rund Fr. 4’800.- beim Kindsvater und ein "Steuernachteil" von Fr. 6’500.- bei ihr. Dieses Ergebnis verletze die in Art. 8 Abs. 1 BV statuierte Rechtsgleichheit und die Grundsätze der Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV. Die vorinstanzlichen Ausführungen, wonach ihr Nachteil durch gewisse Steuervorteile (Besteuerung zum Verheiratetentarif, Sozial- und Versicherungsabzug für die Tochter) abgefedert werde, seien inkonsistent; die genannten Vorteile stünden ihr ja ohnehin zu und milderten die steuerrechtliche Ungleichbehandlung hinsichtlich des Schulgeldes nicht.

Mit diesen Vorbringen stellt sich die Beschwerdeführerin gegen die gesetzliche Ausgestaltung der Einkommenssteuer (vgl. vorangehende E. 2.1). Indessen verweist sie selbst - zu Recht - auf das in Art. 190 BV statuierte Anwendungsgebot für Bundesgesetze. Abgesehen vom Hinweis, dass bei der Aufteilung des Schulgeldes auch die entsprechenden gesetzlichen Steuerfolgen hätten berücksichtigt werden dürfen, erübrigen sich Weiterungen in diesem Zusammenhang.

3.4. Es stand und steht ausser Frage, dass die Beschwerdeführerin die fraglichen Zahlungen als Elternteil für ein unter ihrer elterlichen Sorge stehendes Kind erhalten und insoweit die Tatbestandselemente von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG erfüllt hatte; ob es sich bei gemeinsamer statt alleiniger elterlicher Sorge anders verhalten hätte, braucht (auch) hier nicht beantwortet zu werden.
Die Vorinstanz hat zutreffend erkannt, dass in concreto entscheidend ist, ob die Zahlungen als Unterhaltsbeiträge oder als (nicht der Einkommensteuer unterliegende; vgl. Art. 24 lit. a DBG) Schenkungen zu qualifizieren sind. Für die Entscheidung darüber war die in E. 2.4 des angefochtenen Urteils zitierte kantonale Rechtsprechung nicht ausschlaggebend, weshalb die diesbezüglichen Vorbringen ins Leere zielen. Soweit sich die Beschwerdeführerin auf E. 2.2.2 des Urteils 2C_160/2022 vom 27. Dezember 2022 beruft, ergibt sich nichts für sie: Einerseits werden dort einzig die Ausführungen der damaligen Vorinstanz (ebenfalls das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich) wiedergegeben; anderseits hatte diese zwar eine "unmittelbare" familienrechtliche Verpflichtung postuliert, aber lediglich in dem Sinn, als nur Leistungen in Erfüllung einer familienrechtlichen Unterhaltspflicht, nicht aber freiwillig geleistete Beiträge zum Abzug zugelassen seien. Im gleichen Urteil (vgl. vorangehende E. 2.2) wurde denn auch festgehalten, dass das Fehlen einer (hoheitlich oder vertraglich) schriftlich statuierten Verpflichtung nicht per se auf Freiwilligkeit der Leistung schliessen lässt. Die von der Beschwerdeführerin angerufene Begründung im Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 24. Oktober 2023, wonach ein Leistungszufluss zur Beschwerdeführerin und somit ein Steuerobjekt gefehlt habe, steht in offenkundigem Widerspruch zu den tatsächlichen Geldflüssen. Das kantonale Verwaltungsgericht hat zu Recht berücksichtigt, dass die Zahlungen des Kindsvaters nicht auf einen Vermögenszuwachs bei der Beschwerdeführerin zielten, sondern für die von beiden Elternteilen (gemeinsam) beschlossene schulische Ausbildung des Kindes und damit für dessen Unterhalt zu verwenden waren.

3.5. Die Aufrechnung der fraglichen Zahlungen beim steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführerin ist demnach bundesrechtskonform. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist unbegründet.

III. Staats- und Gemeindesteuern

4.
Die für die Beurteilung der Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2020 massgeblichen

Bestimmungen (namentlich Art. 7 Abs. 4 lit. g und Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG [SR 642.14]; § 23 lit. f und § 31 lit. c des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; ZH-Lex 631.1]) stimmen inhaltlich mit den einschlägigen Bestimmungen des DBG (vgl. vorangehende E. 2.1) überein. Demzufolge muss die Beurteilung im hier interessierenden Bereich zum gleichen Ergebnis führen.

IV. Kosten

5.
Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2020 wird abgewiesen.

2.
Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2020 wird abgewiesen.

3.
Die Gerichtskosten von Fr. 2’000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 9. Dezember 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Dormann