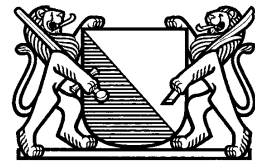


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 DB.2023.69  
2 ST.2023.93

**Entscheid**

24. Oktober 2023

Mitwirkend:

Einzelrichterin Verena Bieri und Gerichtsschreiberin Mara Kütük

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

**Kanton Zürich,**

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

**Beschwerde-/  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2020 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2020**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) deklarierte in ihrer Steuererklärung 2020 betreffend die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von (gerundet) Fr. 286'400.- und betreffend die Staats- und Gemeindesteuern ein solches von (gerundet) Fr. 280'500.- sowie ein steuerbares Vermögen von (gerundet) Fr. 185'000.-. Zu ihren übrigen Einkünften zählte sie unter anderem von ihrem geschiedenen Ehegatten erhaltene Unterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. 67'200.- für ihre beiden noch minderjährigen Kinder C, geb. XX. XX 2003, und D, geb. XX. XX 2009. Der Steuerkommissär rechnete ihr in der Veranlagungsverfügung betreffend direkte Bundessteuer 2020 sowie im Einschätzungsentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2020, je vom 22. Februar 2022, unter anderem das von ihrem Exmann für die Tochter C erhaltene Schulgeld von insgesamt Fr. 12'000.- als Einkommen auf. Dementsprechend setzte er das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer auf Fr. 299'600.- und für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 293'700.- fest. Das steuerbare Vermögen schätzte er mit Fr. 185'000.- ein (nur Staats- und Gemeindesteuern).

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 1. April 2022 (Datum des Poststempels) Einsprache erheben und machte geltend, dass das vom Kindsvater erhaltene Schulgeld für die damals minderjährige Tochter C nicht als steuerbarer Unterhaltsbeitrag zu behandeln sei und die Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder dementsprechend auf Fr. 67'200.- festzusetzen seien.

Mit Datum vom 13. Dezember 2022 stellte der Steuerkommissär der Pflichtigen einen Einschätzungsvorschlag zu, welchem sie nicht zustimmte. In der Folge wies das kantonale Steueramt die Einsprachen mit separaten Entscheiden vom 31. März 2023 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 1. Mai 2023 (Datum des Poststempels) beantragte die Pflichtige die Aufhebung der Einspracheentscheide. Von einer Aufrechnung der Schulgelder im Umfang von Fr. 12'000.- sei abzusehen. Eventualiter sei die seitens der Mutter erfolgte Zahlung der Schulgelder im Umfang von ebenfalls

Fr. 12'000.- bei dieser zum Abzug zuzulassen. Zudem ersuchte die Pflichtige um Zuspreehung einer Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 31. Mai 2023 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Vorbringen der Pflichtigen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

#### Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Strittig ist, ob es sich bei den – in der Scheidungskonvention nicht vorgesehenen – Schulkosten der Privatschule "E", welche die Tochter C im Steuerjahr 2020 besuchte und welche von den geschiedenen Elternteilen je zur Hälfte bezahlt wurden, um Unterhaltsbeiträge handelt.

a) Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, sind als Einkünfte steuerbar (Art. 23 lit. f des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; § 23 lit. f des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

Unterhaltspflichten der Eltern sind steuerrechtlich irrelevant, solange die Familienbesteuerung mit der Faktorenaddition besteht. Zahlungen in Erfüllung dieser Unterhaltspflichten sind dann reine Binnenzahlungen. Dieser Grundsatz kann aber nur solange Gültigkeit haben, als die Familie auch tatsächlich eine Wirtschaftseinheit darstellt (Richner/Frei/Kaufmann /Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 23 N 57 ff. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 23 N 57 ff. StG, beide auch zum Folgenden). Ist die Wirtschaftseinheit "Familie" i.S. von Art. 9 DBG bzw. § 7 StG zerfallen, sollen die Leistungen innerhalb der (ehemaligen) Familie in der Art erfasst werden, dass sie der Empfänger zu versteuern hat, während sie vom Leistenden abgezogen werden können. Das Gesetz folgt damit dem Zuflussprinzip, wonach die

Unterhaltsbeiträge für Kinder bei demjenigen Ehegatten als Einkommen besteuert werden, welcher die Beiträge für die unter seiner Sorge stehenden Kinder empfängt. Die Steuerbarkeit der empfangenen Unterhaltsbeiträge nach Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG findet ihre Entsprechung in der Abzugsfähigkeit der geleisteten Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG (Korrespondenz- bzw. Kongruenzprinzip). Deshalb haben auch gewisse Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG Auswirkungen auf die Steuerbarkeit nach Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG.

Unterhaltsbeiträge (Alimente) i.S.v. Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG sind regelmässig oder unregelmässig fliessende Leistungen, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, ohne diesem einen Vermögenszuwachs zu verschaffen. Der Rechtsgrund für die Unterhaltsbeiträge muss dabei in einem Kindsverhältnis liegen, wobei der Elternteil die Unterhaltsbeiträge für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden minderjährigen Kinder erhält. Regelmässig werden Unterhaltsbeiträge in einem gerichtlichen Urteil oder einer Vereinbarung festgehalten. Unterhaltsbeiträge sind aber auch dann i.S. von Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG steuerbar, wenn der Leistende sie ohne Vorliegen einer schriftlichen Vereinbarung oder eines richterlichen Entscheids ausrichtet. Eine Vereinbarung muss es aber geben; freiwillige Leistungen sind nicht abzugsfähig und damit beim Empfänger auch nicht steuerbar.

b) Gemäss Art. 276 ZGB wird der Unterhalt durch Pflege, Erziehung und Geldzahlung geleistet (Abs. 1). Die Eltern sorgen gemeinsam, ein jeder Elternteil nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt des Kindes und tragen insbesondere die Kosten von Betreuung, Erziehung, Ausbildung und Kinderschutzmassnahmen (Abs. 2). Dabei bemisst sich der "gebührende" Unterhalt nach den Bedürfnissen des Kindes sowie nach der Leistungsfähigkeit der Eltern; bei guter finanzieller Lage werden die Bedürfnisse des Kindes grosszügiger beurteilt als bei bescheidenen Verhältnissen (Christiana Fountoulakis, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 7. A., 2022, Art. 276 N 1 ff. ZGB, auch zum Folgenden).

Unterhalt umfasst zunächst eine absolut unentbehrliche leiblich-körperliche Komponente: Nahrung, Bekleidung, Unterkunft, Körper- und Gesundheitspflege, ärztliche Leistungen bzw. Prävention und Krankenversicherung. Der Unterhaltsanspruch schliesst jedoch mehr als nur Geld- und Sachleistungen ein und umfasst nebst den

physischen Grundbedürfnissen auch psychisch-emotionale Anliegen und die ganzheitliche Förderung des Kindes. Neben der eigentlichen Erziehung muss der geschuldete Unterhalt auch der Ausbildung, dem Beistehen mit Rat und Tat und der Vermittlung von Geborgenheit in einem Umfeld gegenseitiger Achtung und Unterstützung dienen. Letzteres erfordert i.d.R. persönlichen Einsatz. Je nach wirtschaftlichen Verhältnissen, Alter, Interessen und Anlagen des Kindes umfasst der Unterhalt nebst den existentiellen Grundbedürfnissen auch verfeinernde Komponenten, wie beispielsweise Beiträge an kulturelle und sportliche Betätigungen (Zeitschriften-Abonnements, Vereinsbeiträge, Kauf oder Miete von Musikinstrumenten oder Ausrüstungsgegenständen), ergänzende/vertiefende Ausbildung (Repetitions- oder Sprachkurse), Erholung, Unterhaltung und ein altersgerechtes Taschengeld (dessen Höhe nicht nur vom Alter, sondern auch davon abhängt, welche der vorstehenden Betätigungen von den Eltern direkt finanziert werden und was dem Ermessen des Kindes anheim gestellt wird).

Gemäss Art. 285 ZGB soll der Unterhaltsbeitrag den Bedürfnissen des Kindes sowie der Lebensstellung und Leistungsfähigkeit der Eltern entsprechen; dabei sind das Vermögen und die Einkünfte des Kindes zu berücksichtigen (Abs. 1). Der Unterhaltsbeitrag dient auch der Gewährleistung der Betreuung des Kindes durch die Eltern oder Dritte (Abs. 2). Bei guten finanziellen Verhältnissen ist die Deckung des Existenzminimums ohne Weiteres gewährleistet und es können die konkreten, nachgewiesenen, dem Lebensstandard der Eltern entsprechenden Bedarfspositionen des Kindes berücksichtigt werden (Christiana Fountoulakis, Art. 285 N 9b ff. ZGB, auch zum Folgenden). Der Kindesunterhalt hat die konkreten Bedürfnisse des Kindes abzudecken. Allerdings besteht zwischen dem Bedarf des Kindes und der Leistungskraft bzw. Lebenshaltung der Eltern eine Wechselwirkung, wonach derjenige Unterhalt geschuldet ist, der angesichts der gelebten Verhältnisse als angemessen erscheint.

c) aa) Gemäss Art. 18 Abs. 1 OR ist bei der Beurteilung eines Vertrags sowohl nach Form als nach Inhalt der übereinstimmende wirkliche Wille und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten, die von den Parteien aus Irrtum oder in der Absicht gebraucht wird, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen. Der Hauptanwendungsbereich dieser Norm besteht in der Feststellung des Vertragsinhalts. Nicht geregelt wird hingegen die Frage, wie vorzugehen ist, wenn aufgrund der Auslegung feststeht, dass eine Übereinstimmung des wirklichen Willens nicht vorlag oder dass diese unvollkommen war. Hier kann entweder das Scheitern der Einigung

festgestellt werden oder eine Korrektur mit Hilfe des Vertrauensprinzips stattfinden. Erweist sich die Einigung als lückenhaft oder der Vertrag sonst als unvollkommen, kommt dessen Ergänzung oder Anpassung in Betracht (Wolfgang Wiegand, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. A., 2019, Art. 18 N 2 ff. OR, auch zum Folgenden).

bb) Streiten die Parteien um die Bedeutung vertraglicher Vereinbarungen, bildet der Text dieser Vereinbarungen den Gegenstand der Auslegung. Dabei ist letzten Endes in allen Fällen auf die Willenserklärung jedes einzelnen Vertragspartners abzustellen. Da der Konsens zwischen den Vertragsparteien durch Austausch zweier Willenserklärungen zustande kommt, ist zunächst zu ermitteln, was der wirkliche Wille der jeweiligen Partei bei der Abgabe dieser Erklärung war. Für das tatsächliche Verständnis des Parteiwillens ist nicht allein der Wortlaut massgebend, vielmehr indizieren die gesamten Umstände, unter denen die Willenserklärungen abgegeben wurden, den inneren Willen der Parteien. Bei der Ermittlung dieses wirklichen Willens sind alle Tatsachen und Faktoren zu berücksichtigen, aus denen auf die Willenslage bei Abgabe der Vertragserklärung geschlossen werden kann. Es gibt daher keine eigentliche Hierarchie der Auslegungsmittel. Die Grundlage der Auslegung ist der Wortlaut der von den Parteien abgegebenen Erklärungen oder des aufgrund solcher Erklärungen zustande gekommenen Vertragstextes. Bei der Interpretation von Worten oder Texten ist zunächst auf den allgemeinen Sprachgebrauch abzustellen. Der Verwendung juristischer Fachausdrücke kann jedoch u.U. der Vorrang zukommen. Wer nämlich über eine in der Schweiz erworbene juristische Ausbildung verfügt oder beim Vertragsabschluss von einer solchen Person beraten wurde, muss sich den objektiven juristischen Sinn der verwendeten Ausdrücke entgegenhalten lassen, sofern feststeht, dass diese den Sinn der verwendeten Begriffe klar gemacht hat. Massgeblich für die Bedeutung eines Wortes ist schliesslich weniger dessen unmittelbarer Wortsinn als seine Stellung im Kontext und wiederum dessen Stellung im Gesamtkonzept des Vertrags (systematisches Element der Auslegung).

Als weiteres oder ergänzendes Mittel der Auslegung von Verträgen gilt alles, was geeignet ist, zur Feststellung des wirklichen Willens der Parteien bei Vertragsabschluss beizutragen. Dazu kann beispielsweise das Verhalten der Parteien nach Vertragsabschluss dienen. Dieses ist insofern zu berücksichtigen, als daraus Rückschlüsse auf die Willenslage bei Vertragsschluss zu ziehen sind. In diesem Zusammenhang werden insbesondere Erfüllungshandlungen der Parteien, Geltenlassen des Vertrags sowie die gesamte Art und Weise der Vertragsabwicklung genannt.

Als wichtigster Grundsatz der Vertragsauslegung wird die Interpretation des Vertrages nach dem Prinzip von Treu und Glauben genannt. Zudem muss bei der Interpretation einzelner Worte oder Sätze immer die Gesamtheit der vertraglichen Regelungen berücksichtigt werden (systematische bzw. ganzheitliche Auslegung).

cc) Eine Vertragsergänzung soll dann stattfinden, wenn zwischen zwei Vertragsparteien ein Punkt, der vertraglicher Regelung bedurft hätte, in dem von ihnen geschlossenen Vertrag nicht geregelt ist (sog. Vertragslücke). Zu diesem Zweck ist nach ganz allgemeiner Auffassung auf den hypothetischen Parteiwillen abzustellen. Der Richter hat zu ermitteln, was die Parteien nach dem Grundsatz von Treu und Glauben vereinbart hätten, wenn sie den nicht geregelten Punkt in Betracht gezogen hätten. Bei der Feststellung dieses hypothetischen Parteiwillens hat er sich am Denken und Handeln vernünftiger und redlicher Vertragspartner sowie an Wesen und Zweck des Vertrages zu orientieren.

d) aa) Das kantonale Steueramt erwägt in seinem Einspracheentscheid, dass die Pflichtige vom Kindsvater Zahlungen von Fr. 1'000.- pro Monat an die Schulkosten der Tochter C erhalten habe. Da Schulgelder der Deckung des Kindsbedarfs dienen, seien sie als Kinderunterhalt zu betrachten und entsprechend dem Korrespondenzprinzip bei der sorgerechtigten Pflichtigen als Einkommen steuerbar. In seiner Beschwerde-/Rekursantwort hält es zudem fest, dass gemäss Scheidungsvereinbarung lediglich der Kindsvater alimentenpflichtig sei.

bb) Hiergegen wendet die Pflichtige ein, dass auch sie denselben Betrag von Fr. 12'000.- für die Ausbildung der gemeinsamen Tochter C geleistet habe. Es sei deshalb stossend und einseitig (asymmetrisch) zu behaupten, dass es sich bei der Zahlung durch den Kindsvater um ein zu versteuerndes Einkommen bei der Pflichtigen handle (Kinderalimente), bei der Zahlung der Kindsmutter indes um Lebenshaltungskosten, die nicht abziehbar seien.

Eine solche Ungleichbehandlung führe dazu, dass die Pflichtige gleich in doppelter Hinsicht schlechter gestellt würde. Sie müsste Schulgelder des Vaters versteuern, könne aber ihre eigenen Leistungen nicht in Abzug bringen. Insgesamt habe die Rekurrentin somit eine (zusätzliche) Steuerbelastung, während der Kindsvater eine Steuerentlastung geniesse.

Ausbildungskosten seien bei den Eltern als steuerpflichtigen Personen grundsätzlich nicht als Gewinnungskosten abziehbar. Dementsprechend könnten auch Schulgelder für Privatschulen steuerlich nicht abgezogen werden. Da sich vorliegend beide Elternteile im selben Umfang an den Schulkosten der Privatschule beteiligt hätten, rechtfertige es sich nicht, diese Kosten unterschiedlich zu behandeln. Insofern müsse es sich bei beiden Elternteilen um nicht abzugsfähige Ausbildungskosten handeln und nicht um Kinderalimente.

Das kantonale Steueramt beschränke sich auf eine monetäre Argumentation und verkenne, dass die Pflichtige diejenige sei, welche die eigentliche Alimentenleistung erbringe. Sie kümmere sich um die Betreuung, die Erziehung, die Versicherung (Krankenkasse, etc.), Ernährung, Wohnung, Pflege und Ausbildung der Tochter C und um vieles mehr. Entscheidend sei nicht (nur) der monetäre Beitrag des Kindsvaters, wobei dieser letztlich nicht höher ausfalle als derjenige der Kindsmutter, sondern die dem Kind gegenüber erbrachte Leistung insgesamt, wobei die Kosten des Kindes direkt von der Mutter berappt würden.

Die Pflichtige habe sich hälftig an den Schulkosten beteiligt, weil der Kindsvater ihr widrigenfalls damit gedroht habe, keinerlei Kosten zu übernehmen und sie gar auf den Rechtsweg verwiesen habe, sollte sie sich nicht hälftig beteiligen. Schliesslich gebe es für ihn keine gesetzliche Grundlage, sich an den Kosten beteiligen zu müssen, da C ja auch die öffentliche Schule hätte besuchen können.

e) aa) Gemäss Scheidungskonvention vom 13. Dezember 2013 wurden alle drei Kinder unter die alleinige elterliche Sorge der Pflichtigen gestellt. Der Kindsvater verpflichtete sich im Rahmen der Scheidungsvereinbarung dazu, bis zum Abschluss einer ordentlichen Erstausbildung monatliche Unterhaltsbeiträge von pauschal je Fr. 2'800.- pro Kind zu bezahlen. Betreffend ausserordentliche Kinderkosten wurde keine Regelung getroffen. Das vorgesehene Besuchsrecht zwischen dem Kindsvater und den beiden Töchtern wurde auf ein absolutes Minimum von je 4 Besuchen à je einem halben Tag pro Jahr oder zwei Besuche von je einem ganzen Tag pro Jahr beschränkt. Zudem wurden in der Scheidungskonvention für die Zeitspanne vom 1. Juli 2015 bis 31. Januar 2021 nacheheliche Unterhaltsbeiträge an die Pflichtige in der Höhe von monatlich Fr. 6'000.- vereinbart.



Diese Zahlungen im Umfang von gesamthaft Fr. 14'400.- pro Monat (3\*Fr. 2'800.- + Fr. 6'000.-) hat die Pflichtige erhalten und – soweit die beiden im Steuerjahr 2020 minderjährigen Kinder C und D sowie sich selbst betreffend – in der Steuererklärung als Einkünfte deklariert. Die steuerliche Behandlung dieser Zahlungen ist unbestritten.

Unbestritten ist auch, dass sich die Pflichtige und der Kindsvater je hälftig an den Kosten der Privatschule von C von gesamthaft Fr. 24'000.- beteiligt haben. Strittig ist jedoch, ob es sich bei dem vom Kindsvater an die Pflichtige überwiesenen hälftigen Betrag von Fr. 12'000.- um Unterhaltsbeiträge i.S.v. Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG handelt, welche entsprechend beim zahlenden Elternteil vom Einkommen abzuziehen und beim empfangenden Elternteil zum Einkommen hinzuzurechnen wären.

bb) Der Kindsvater und die Pflichtige sind von Beruf F. Als Grundlage der Unterhaltsberechnung diene ein monatliches durchschnittliches Nettoeinkommen des Kindsvaters von Fr. 33'000.- und ein solches von Fr. 3'000.- der die Kinder betreuenden Pflichtigen. Entsprechend ist von mindestens guten wirtschaftlichen Verhältnissen auszugehen. In der Scheidungskonvention wurde jedoch einzig ein pauschaler Unterhaltsbeitrag und keine Regelung für ausserordentliche Kinderkosten (wie Zahnarztkosten, individuelle Förderung im schulischen, sportlichen oder musikalischen Bereich, etc.) festgesetzt. Deshalb ist diese im Folgenden auszulegen und aufgrund verschiedener Argumente die Natur der bezahlten Schulgelder zu bestimmen.

Ein entsprechendes Präjudiz des Verwaltungsgerichts oder des Bundesgerichts, welches mit dem vorliegend strittigen Sachverhalt vergleichbar ist, lässt sich auch nach langer Suche nicht finden. Insbesondere weicht der vorliegende Fall in wesentlichen Punkten von dem seitens des kantonalen Steueramts zitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 8. April 2020 ab (SB.2019.00104 und SB.2019.00105). In jenem Fall kam der unterhaltsverpflichtete Kindsvater für das in der Scheidungskonvention festgesetzte Schulgeld der minder- und volljährigen Kinder je alleine auf, zahlte es direkt und verrechnete es in der Folge mit den Unterhaltsansprüchen. Dabei kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass das für das im Steuerjahr volljährig gewordene Kind bezahlte Schulgeld ab Volljährigkeit nicht mehr zum Abzug zugelassen werden könne. Ebenso wenig vergleichbar erweist sich der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 13. Januar 2021 (SR.2020.00027). In diesem Fall war der Kindsvater gemäss

Eheschutzverfügung verpflichtet, u.a. für die Privatschulkosten der Kinder alleine aufzukommen und leistete die entsprechenden Zahlungen direkt an die Privatschule. Das Verwaltungsgericht qualifizierte dieses Schulgeld – unabhängig davon, ob die Zahlung direkt an die Schule oder in einem ersten Schritt an die Kindsmutter fliesst – als Unterhaltsbeitrag im Sinn von Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG.

cc) Für die steuerrechtliche Behandlung als Unterhaltsbeitrag spricht auf den ersten Blick, dass es sich um regelmässige Zahlungen des Kindsvaters handelte, welche bei der Pflichtigen keinen Vermögenszuwachs schafften. Der Rechtsgrund der Schulgeldzahlung lag in einem Kindsverhältnis, wobei die Pflichtige den Betrag für die unter ihrer elterlichen Sorge stehende minderjährige Tochter erhielt. Die Zahlungen waren zwar nicht in der gerichtlichen Scheidungsvereinbarung festgehalten, doch haben sich die Eltern aussergerichtlich darauf geeinigt. Für die steuerrechtliche Behandlung als Unterhaltsbeitrag spricht auch der Grundsatz, dass Ausbildungskosten keine extravagante Freizeitbeschäftigung (wie z.B. Flugunterricht) darstellen und die Pflichtige nebst der physischen Betreuung auch die Finanzierung der kindlichen Bedürfnisse zu übernehmen hat.

Dieser Betrachtungsweise stehen jedoch die nachfolgenden Überlegungen gegenüber: Im vorliegenden Fall bilden die pauschal festgesetzten Unterhaltsbeiträge des Kindsvaters von Fr. 2'800.- pro Monat die monetäre Gegenleistung zur physischen und psychischen Betreuung, welche die Pflichtige leistet. Sie sind für alle Kinder in gleicher Höhe geschuldet und berücksichtigen bereits deren individuellen Bedürfnisse. Aufgrund der guten finanziellen Verhältnisse der Eltern sind sie grosszügig bemessen. Die Deckung des Existenzminimums ist durch den monatlichen Unterhaltsbeitrag von Fr. 2'800.- ohne Weiteres gewährleistet und es können damit auch entsprechende (teilweise unvorhergesehene) Mehrkosten gedeckt werden. Die Scheidungskonvention kam mit Unterstützung zweier Anwälte und des Gerichts zustande und gilt daher als vollständig, ausgewogen und den konkreten persönlichen und finanziellen Verhältnissen entsprechend. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die konkreten, nachgewiesenen, dem Lebensstandard der Eltern entsprechenden Bedarfspositionen des Kindes im vereinbarten Unterhaltsbeitrag berücksichtigt wurden. Dies mag der Grund dafür sein, dass trotz guter finanzieller Verhältnisse in der Scheidungsvereinbarung keine explizite Regelung betreffend ausserordentlicher Kosten getroffen wurde. Beim festgesetzten Unterhaltsbeitrag handelt es sich demnach um eine abschliessende Regelung, welche

angesichts der gelebten Verhältnisse als angemessen erscheint. Nach Abschluss dieser Vereinbarung einigten sich die Elternteile in einer Zusatzvereinbarung aussergerichtlich darauf, die finanzielle Last des Schulgeldes je hälftig zu tragen. Den eingereichten Zahlungsbelegen lässt sich implizit und explizit entnehmen, dass auch der Kindsvater das Schulgeld für C nicht als Unterhaltsbeitrag aufgefasst hat, indem er klar zwischen "Unterhaltszahlung" und "Anteil Schule C, E" differenziert und je eigene Zahlungsaufträge erteilt hat. Schliesslich macht die Pflichtige geltend, dass der Kindsvater damit gedroht habe, keinerlei Kosten zu übernehmen, wenn sich die Kindsmutter nicht hälftig beteiligen wolle. C hätte nämlich auch die öffentliche Schule besuchen können und es bestand für ihn deswegen keine – über die vereinbarten Unterhaltsbeiträge von monatlich Fr. 2'800.- hinausgehende – gesetzliche Verpflichtung zur Übernahme der anteiligen Mehrkosten. Des Weiteren wurde das Schulgeld von den beiden Elternteilen je hälftig übernommen. Die aussergerichtliche Einigung betreffend Schulkosten kam daher nur deshalb zustande, weil sich die finanziell erheblich schlechter gestellte Pflichtige damit einverstanden erklärte, zusätzlich zu ihrer – dem monetären Unterhaltsbeitrag des Kindsvaters von monatlich Fr. 2'800.- entsprechenden – Betreuungsleistung die Hälfte der Schulkosten zu tragen. Durch diese hälftige Tragung der Schulkosten findet keine Verschiebung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vom Kindsvater zur Pflichtigen statt. Da ihr keine Leistung zufließt, fehlt es an einem Steuerobjekt, welches gemäss dem Zuflussprinzip zu besteuern wäre. Folglich kommt auch das Korrespondenzprinzip nicht zum Tragen.

Diese Argumente sprechen allesamt dafür, dass es sich beim Schulgeld, welches der Kindsvater der Pflichtigen anteilig überwiesen hat, um eine freiwillige Leistung handelt, welche keine Steuerfolgen nach sich zieht.

f) Zusammengefasst ist festzuhalten, dass es sich beim Schulgeld, welches der Kindsvater der Pflichtigen anteilig überwiesen hat, um eine freiwillige Leistung handelt, welche weder beim Kindsvater abzugsfähig noch bei der Pflichtigen steuerbar ist. Die Rechtsmittel sind daher gutzuheissen.

2. Schliesslich bemängelt die Pflichtige sinngemäss, dass das kantonale Steueramt ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe, indem es sich nicht mit ihrem Vorbringen, wonach auch sie Schulgeldzahlungen im selben Umfang wie der Kindsvater geleistet hatte, auseinandergesetzt habe.

a) Im Rahmen des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör bedürfen Rechtsmittelentscheide einer hinreichenden Begründung (vgl. auch § 126 Abs. 1 StG). Darin müssen die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe enthalten sein (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 139 N 31 ff. StG mit Hinweisen). Indessen dürfen die Anforderungen nicht überspannt werden. Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn der Verfügungsadressat durch die Begründung in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung beurteilen und diese in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterziehen zu können (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 3. A., 2017, Art. 41 N 17 f. StHG). Nicht notwendig ist, dass die Begründung eine Auseinandersetzung mit sämtlichen Parteierörterungen enthält (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 142 N 10 StG).

Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 148 Abs. 3 StG und § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen. Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch keine materielle Entscheidung getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Eine Rückweisung mangels Begründung kommt jedoch nur in Frage, wenn aus dem vorinstanzlichen Entscheid überhaupt nicht ersichtlich ist, warum er so und nicht anders ausgefallen ist, er also überhaupt keine Begründung enthält (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 142 N 10 StG). In diesem Sinn kann das Gericht bedeutsame Verfahrensmängel nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 30 StG).

b) In der Tat lässt sich den Erwägungen des kantonalen Steueramts keine Auseinandersetzung mit der hälftigen Teilung der Schulkosten entnehmen. Vielmehr begnügte es sich damit, festzuhalten, dass der Kindsvater monatliche Schulgeldzahlungen für die Tochter C von Fr. 1'000.- geleistet habe, diese der Deckung des Kindsbedarfs dienen würden und deshalb als Kindsunterhalt zu betrachten seien. Gemäss der Scheidungsvereinbarung habe zudem nur der Kindsvater eine Unterhaltspflicht.

Diese Erwägungen greifen nach den obigen Ausführungen (E. 1/e/cc) zu kurz. Das kantonale Steueramt hätte sich mit dem Argument der hälftigen Teilung der Schulkosten explizit auseinandersetzen müssen. Das Steuerrekursgericht hat dies im vorliegenden Entscheid nachgeholt und den Mangel dadurch geheilt.

3. Die vorstehenden Erwägungen führen zur Gutheissung von Beschwerde und Rekurs. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist der Pflichten eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die Steuerperiode 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 287'600.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif). Der Abzug von 2 Mal Fr. 251.- gemäss Art. 36 Abs. 2<sup>bis</sup> DBG wird gewährt.
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Steuerperiode 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 281'700.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 185'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]

*Die Gerichtsschreiberin gibt folgende abweichende Meinung zu Protokoll:*

*2. a) In einem aktuellen Entscheid vom 13. Januar 2021 hat sich das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit der Frage auseinandergesetzt, ob Schulgelder, die von einem geschiedenen Ehemann direkt an die Privatschule bezahlt wurden, nach § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG steuerbare Einkünfte bei der Kindsmutter darstellen. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass die Bezahlung von Schulgeldern durch einen Ehegatten in Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht, und damit nicht freiwillig, erfolgt. Auch wenn sich Eltern entscheiden, ihre Kinder durch eine Privatschule unterrichten zu lassen, so führt dies nicht dazu, dass die Differenz zu den Kosten einer staatlichen Schule eine freiwillige Leistung des bezahlenden Ehemanns darstellt. Viel eher handelt es sich dabei um einen gemeinsamen Entschluss der Ehegatten, wie sie ihre gesetzliche Unterhaltspflicht in Bezug auf die Schulbildung erfüllen möchten, was ausschliesst, dass der Ehemann diese freiwillig erfüllt hat (VGr, 13. Januar 2021, SR.2020.00027; E. 3.3.2).*

*Gemäss der Bundesgerichtspraxis wird das Bestehen einer gerichtlichen Anordnung oder eines entsprechenden Vertrags zwischen den Ehegatten generell nicht (zwingend) vorausgesetzt. Stattdessen ist es in Abgrenzung zu einer nicht abzugsfähigen freiwilligen Zahlung erforderlich, aber auch ausreichend, wenn die Leistungen unmittelbar familienrechtlich geschuldet sind, das heisst in Erfüllung einer Rechtspflicht erbracht werden (BGr, 27. Dezember 2022, 2C\_160/2022 E. 2.1).*

*b) Bei der Pflichtigen handelt es sich um eine geschiedene Ehegattin. Die Tochter C stand im relevanten Steuerjahr unter ihrer alleinigen elterlichen Sorge. Die monatliche Überweisung von Fr. 1'000.- pro Monat für die Schulkosten von C durch den Kindsvater – bzw. der Zufluss des Schulgeldes – an die Pflichtige im relevanten Jahr 2020 ist unbestritten. Aus der Darstellung der Pflichtigen geht hervor, dass der Zufluss des Schulgeldes an sie vereinbart worden ist und tatsächlich stattgefunden hat.*

*c) Der hälftige Beitrag des Kindsvaters an die Kosten der Privatschule wurde nicht freiwillig, sondern in unmittelbarer Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht für minderjährige Kinder gemäss Art. 276 ZGB erbracht. Der Umstand, dass in der Scheidungskonvention vom 13. Dezember 2013 keine Regelung zu den Schulkosten vorhanden ist, ändert nichts daran, dass nicht von einer Freiwilligkeit auszugehen ist, welche*

zur Folge hat, dass die Beiträge des Kindsvaters bei der Pflichtigen nicht steuerbar wären.

d) Wenn die Pflichtige geltend macht, es handle sich bei diesen Fr. 12'000.- Schulgeld nicht um Kinderalimente i.S.v. Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG, so kann ihr nicht gefolgt werden. Es stünde im Widerspruch zur gesetzlichen Konzeption betreffend die steuerliche Behandlung von minderjährigen Kindern bei nicht gemeinsam veranlagten Eltern ganz allgemein. Die gesetzliche Konzeption geht davon aus, dass – in steuerlicher Hinsicht – vorab derjenige Elternteil, dem das Sorgerecht zukommt und mit dem das Kind i.d.R. zusammenlebt, die anfallenden Kosten zu tragen hat und dementsprechend die entsprechenden Sozialabzüge geltend machen und den entsprechenden Familientarif beanspruchen kann. In Bezug auf Unterhaltsleistungen für minderjährige Kinder ergibt sich aus dieser Konzeption, dass sie dem sorgeberechtigten Elternteil zugerechnet werden, da sie dazu dienen, die grundsätzlich von diesem zu tragenden Aufwendungen abzudecken (BGr, 6. Juni 2014, 2C\_1008/2013, E. 2.3.2).

e) Gründe, weshalb vorliegend von der höchstrichterlichen Rechtsprechung sowie vom erwähnten Präjudiz des Verwaltungsgerichts (vgl. 2.a) abzuweichen wäre, sind nicht ersichtlich. Es besteht somit kein Zweifel daran, dass die Zahlung von Fr. 12'000.- im relevanten Steuerjahr bei der Pflichtigen steuerbares Einkommen darstellt.

Dem Einwand der Pflichtigen, wonach es sich bei den vom Kindsvater bezahlten Schulkosten nicht um bei ihr als Einkommen zu versteuernde Unterhaltszahlungen handle, kann somit nicht gefolgt werden. Die Besteuerung nach Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG erfolgte zu Recht.

3. a) Die Pflichtige legte im Übrigen dar, dass sie sich die Schulkosten der Tochter C für die E von insgesamt Fr. 24'000.- hälftig mit dem Kindsvater geteilt habe. Da nicht nur der Kindsvater, sondern auch sie den Betrag von Fr. 12'000.- für die Ausbildung der gemeinsamen Tochter geleistet habe, sei es stossend und einseitig asymmetrisch zu behaupten, dass es sich bei der Zahlung durch den Kindsvater um ein zu versteuerndes Einkommen bei ihr handle, bei ihrer Zahlung indes um Lebenshaltungskosten, die nicht abziehbar seien. Die Pflichtige argumentierte weiter, dass eine solche Ungleichbehandlung dazu führe, dass sie in doppelter Weise schlechter gestellt werde. Sie müsse

die Schulgelder des Vaters versteuern, könne aber ihre Leistung nicht in Abzug bringen. Im Sinne eines Eventualantrags macht die Pflichtige deshalb geltend, auch ihr sei die Zahlung des Schulgeldes von Fr. 12'000.- zum Abzug zuzulassen.

b) Das kantonale Steueramt führt im Rahmen der Beschwerde- und Rekursantwort vom 31. Mai 2023 aus, gemäss Scheidungsvereinbarung vom 13. Dezember 2013 habe "lediglich der Ex-Ehemann Alimentenpflicht". Diese pauschale Aussage trifft nicht zu. Wie die Pflichtige richtigerweise ausführt, kann Unterhalt gemäss Art. 276 ZGB neben Geldzahlungen auch durch Pflege und Erziehung geleistet werden und es sorgen beide Elternteile für den gebührenden Unterhalt des Kindes.

c) Auch bei der hälftigen Zahlung der Privatschulkosten durch die Pflichtige handelt es sich somit um Unterhaltsbeiträge gemäss Art. 276 ZGB. Die undifferenzierte Begründung des Steueramts ändert jedoch nichts am Ergebnis bzw. an der gesetzlichen Konzeption: Nur Unterhaltsbeiträge, die an den die elterliche Sorge innehabenden Elternteil fliessen, sind nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG abzugsfähig.

Aus steuerrechtlicher Sicht gilt das sogenannte Korrespondenzprinzip: Der Ehegatte, der die Unterhaltsbeiträge für sich oder die Kinder erhält, muss diese nach Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG als Einkommen versteuern. Im Gegenzug kann der Ehegatte, der die Unterhaltsbeiträge für seine Kinder an den anderen Elternteil leistet, diese gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG von seinem steuerbaren Einkommen abziehen.

Der Gesetzeswortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG ist klar und eindeutig: Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen für ein Kind setzt die elterliche Sorge des die Leistungen empfangenden Elternteils voraus.

d) Im Gegensatz zum Kindsvater wird der Pflichtigen im relevanten Steuerjahr für die direkte Bundessteuer der Einzelertarif gemäss Art. 36 Abs. 2<sup>bis</sup> DBG bzw. der Verheiratetentarif für die Staats- und Gemeindesteuern gemäss § 35 Abs. 2<sup>bis</sup> und § 47 Abs. 2<sup>bis</sup> StG gewährt. Nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 34 Abs. 1 lit. a StG kann sie zudem die Kinderabzüge für die beiden jüngeren Kinder – und entsprechende Versicherungsabzüge – geltend machen. Eine Kumulation des Abzugs von Unterhaltsbeiträgen



*und Kinderabzügen ist nicht vorgesehen (VGr, 9. April 2015, SB.00126, E. 3 ff.; BGr, 1. April 2010, 2C\_580/2009). Eine doppelte Entlastung ist auch nicht gewollt (vgl. hierzu auch die Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern, BBl 2009, 4729, S. 4766).*

*e) Die Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGr, 138 I 225, E. 3.6.1). Vorausgesetzt wird, dass sich zwei Personen in vergleichbaren Situationen befinden.*

*Da sich die Pflichtige und der Kindsvater nicht in der gleichen Situation befinden – die Pflichtige hat im Gegensatz zum Kindsvater das alleinige Sorgerecht, woran der Tarif sowie der Kinderabzug anknüpfen – kann nicht von einer Ungleichbehandlung ausgegangen werden. Dem Einwand der Pflichtigen, wonach die Verweigerung des Abzugs gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) verstosse, kann somit nicht gefolgt werden.*

*f) Für die Pflichtige mag es unbefriedigend sein, dass sie den gleichen Betrag an die Schulkosten der Privatschule bezahlt hat, und diesen im Gegensatz zum Kindsvater nicht abziehen kann. Die gesetzlichen Grundlagen lassen jedoch keinen Raum für einen abweichenden Entscheid. Wie dargelegt wäre es systemwidrig, den Abzug von Kinderunterhaltsbeiträgen mit dem Kinderabzug zu kumulieren. Zudem wäre das Bundesgericht nach Art. 190 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) selbst dann an die unmissverständliche Regelung von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 9 Abs. 2 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) gebunden, wenn das Rechtsgleichheitsgebot für den Abzug der von der Pflichtigen bezahlten Schulkosten sprechen würde.*

*4. a) Sinngemäss lässt die Pflichtige bemängeln, das kantonale Steueramt habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem es sich nicht mit ihrem Vorbringen auseinandergesetzt hatte, wonach auch ihre Schulgeldzahlung von Fr. 12'000.- zum Abzug zugelassen werden müsse.*

*b) Das Steuerrekursgericht verfügt über volle Kognition (vgl. Art. 140 Abs. 3 DBG, Art. 50 Abs. 2 StHG, § 147 Abs. 3 StG). Da eine allfällige Gehörsverletzung in diesem Verfahren geheilt wurde, kann die Frage offengelassen werden, ob das kantonale Steueramt eine solche beging. Mit dem nicht abgehandelten Vorbringen des Verstosses des Gleichbehandlungsgrundsatzes setzt sich nämlich der vorliegende Gegenantrag auseinander.*

*5. a) Zusammenfassend ergibt sich damit, dass das kantonale Steueramt die vom Kindsvater zusätzlich zu den gemäss Scheidungskonvention vom 13. Dezember 2013 vereinbarten Alimentenzahlungen an die Pflichtige bezahlten Ausbildungskosten zu Recht als anrechenbare und somit steuerbare Unterhaltsbeiträge gemäss Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG qualifiziert hat.*

*b) Die Beschwerde und der Rekurs sind abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG).*