

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2016.191
2 ST.2016.227

Entscheid

11. Mai 2017

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. Mit genehmigtem Unterhaltsvertrag vom 15. September 1992 verpflichtete sich B gegenüber A (nachfolgend die Pflichtige), für das gemeinsame Kind C, geb. Februar 1992, monatliche Unterhaltsbeiträge ("Alimente") – längstens bis zu dessen Mündigkeit – an den gesetzlichen Vertreter des Kindes zu bezahlen. Nach der (vorzeitigen) Pensionierung von B erhielt dieser zusätzlich zu seiner ab März 2007 erhaltenen monatlichen Altersrente der Pensionskasse (2. Säule) bzw. ab März 2009 erhaltenen Altersrente der Sozialversicherungsanstalt (1. Säule) jeweils auch eine Kinderrente, welche den an die Pflichtige gezahlten monatlichen Unterhaltsbeitrag für C überstieg. Dies erfuhr die Pflichtige indes erst mehrere Jahre später. Daraufhin forderte sie von B die Nachzahlung des Differenzbetrags zwischen den ausgerichteten Kinderrenten und den effektiv erhaltenen Alimenten. In der Folge überwies Letzterer am 24. Juni 2014 einen Betrag von Fr. 10'550.80 an die zwischenzeitlich beigezogene Rechtsvertreterin der Pflichtigen.

In der Steuererklärung 2014 deklarierte die Pflichtige unter Position 5.4 "Weitere Einkünfte" Fr. 0.- und führte hierzu in den "Bemerkungen zur Steuererklärung" aus:

"B, ...gasse 17, D, hat im 2014 eine Nachzahlung von Fr. 10'550.80 geleistet für die Zeit vom Juni 2009 bis Ende Februar 2010. Es ist davon auszugehen, dass B dieses Geld eventuell in seiner StE 2014 in Abzug brachte und ich diesen Betrag als Alimenteneinkünfte nachbesteuern müsste. ..."

Mit Veranlagungsentscheid für die direkte Bundessteuer 2014 und Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 vom 4. Januar 2016 rechnete die Steuerkommissarin die Alimentennachzahlung im Umfang von (Fr. 10'550.- ./Fr. 3'137.- Anwaltskosten => Fr. 7'413.- als "weitere Einkünfte" auf. Dementsprechend setzte sie das steuerbare Einkommen der Pflichtigen – in Übereinstimmung mit den Vorschlägen vom 25. November 2015 – auf Fr. 70'500.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 72'300.- (Staats- und Gemeindesteuern) fest; das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 770'000.-.

B. Die von der Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 18. August 2016 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 16./19. September 2016 erneuerte die Pflichtige ihr Begehren, dass der ihr zugeflossene Nettobetrag von Fr. 7'413.- aus der Alimentennachzahlung nicht als Einkommen aufzurechnen sei.

Die Beschwerde-/Rekursantwort des kantonalen Steueramts vom 7. Oktober 2016 lautet auf Abweisung der Rechtsmittel. In ihrer Stellungnahme vom 8./9. November 2016 hierzu hielt die Pflichtige an ihrem Standpunkt fest.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Im Dezember 2013 erfuhr die Pflichtige von der Pensionskasse der Gemeinde D, dass deren an B ausgerichtete Kinderrente wesentlich höher war als die von ihm erhaltenen Unterhaltsbeiträge. In der Folge ersuchte C die Pensionskasse am 8. Januar 2014 um Nachzahlung der Kinderrente vom 1. März 2009 bis 31. August 2010. Daraufhin teilte ihm die Kasse am 15. Januar 2014 mit, dass die Kinderrente für den Zeitraum vom 1. März 2009 bis 28. Februar 2010 von Fr. 1'606.- pro Monat an B ausgerichtet worden sei. Sodann stellte sie die Nachzahlung der Betreffnisse ab März 2010 bis August 2010 an C in Aussicht, falls B seine Zustimmung hierzu erteile. Mit Schreiben vom 19. Februar 2014 forderte die Pflichtige von B einen Betrag von Fr. 30'088.- für die "Differenz zwischen gezahlten Alimente[n] und erhaltenen Kinderrenten der PK/SVA" für den Zeitraum vom März 2007 bis Februar 2010, zuzüglich Zinsen und Umtriebskosten. Nachdem sich B offenbar auf den Standpunkt gestellt hatte, dass die Nachforderung verjährt sei, verlangte die Pflichtige mit Schreiben ihrer Rechtsvertreterin vom 16. Juni 2014 insgesamt Fr. 48'610.- für den Zeitraum vom März 2007 bis August 2010 sowie für drei Monate im Jahr 2011 und sechs Monate im

Jahr 2012. Wie in der Honorarnote ihrer Rechtsvertreterin vom 12. September 2014 vermerkt, zahlte B am 24. Juni 2014 eine Summe von Fr. 10'550.80.

b) Vorliegend ist unbestritten, dass es sich bei der Überweisung vom 24. Juni 2014 um eine Unterhaltsnachzahlung an die Pflichtige im Zusammenhang mit der von B für seinen Sohn C bezogenen Kinderrente für die Zeit von Juni 2009 bis Ende Februar 2010 (Monat der Volljährigkeit von C) handelt. Im Streit liegt jedoch die Frage, ob die Pflichtige diese Leistung als Einkommen zu versteuern habe. Das kantonale Steueramt hat dies in den angefochtenen Einspracheentscheiden bejaht und im Umfang der erhaltenen Zahlung von Fr. 10'550.- abzüglich der hierfür aufgewendeten Anwaltskosten von Fr. 3'137.-, somit von Fr. 7'413.- eine steuerbare Alimentenleistung angenommen. Demgegenüber stellt sich die Pflichtige auf den Standpunkt, dass die Kinderrente bereits von B versteuert worden und ihm für die Alimentennachzahlung kein Abzug gewährt worden sei, weshalb Letztere bei ihr nicht als steuerbares Einkommen berücksichtigt werden dürfe.

2. a) Gemäss Unterhaltsvertrag vom 15. September 1992 hat B der Pflichtigen neben den vereinbarten monatlichen Unterhaltsbeiträgen allfällige gesetzlich oder vertraglich geregelte Kinderzulagen auszurichten.

b) Art. 285 ZGB regelt die Bemessung des Unterhaltsbeitrags wie folgt:

"1 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.

2 Kinderzulagen, Sozialversicherungsrenten und ähnliche für den Unterhalt des Kindes bestimmte Leistungen, die dem Unterhaltspflichtigen zustehen, sind zusätzlich zum Unterhaltsbeitrag zu zahlen, soweit das Gericht es nicht anders bestimmt.

2^{bis} Erhält der Unterhaltspflichtige infolge Alter oder Invalidität nachträglich Sozialversicherungsrenten oder ähnliche für den Unterhalt des Kindes bestimmte Leistungen, die Erwerbseinkommen ersetzen, so hat er diese Beiträge dem Kind zu zahlen; der bisherige Unterhaltsbeitrag vermindert sich von Gesetzes wegen im Umfang dieser neuen Leistungen.

..."

c) Die Kinderrenten gemäss Art. 35 des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959 (IVG), Art. 22^{ter} des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG), Art. 17 und Art. 25 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) fallen in den Anwendungsbereich von Art. 285 Abs. 2^{bis} ZGB. Die Anwendung letztgenannter Bestimmung setzt voraus, dass der Rentenanspruch bei der Festsetzung der Unterhaltsbeiträge nicht berücksichtigt worden ist und dass die Kinderrente Erwerbseinkommen ersetzt. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, vermindert sich der bisherige Unterhaltsbeitrag von Gesetzes wegen im Umfang der Kinderrente, ohne dass dazu vorgängig eine Abänderung des Scheidungsurteils nach Art. 286 Abs. 2 ZGB erwirkt werden müsste. Mit dem am 1. Januar 2000 in Kraft getretenen neuen Abs. 2^{bis} von Art. 285 ZGB wurde die Stellung des Unterhaltspflichtigen in dem Sinn verbessert, als er eine nachträglich erhaltene Kinderrente nicht mehr kumulativ zu den Unterhaltsbeiträgen zu leisten hat (BGr, 11. September 2013, 5A_496/2013, E. 2.3.2 ff.; vgl. BGr, 27. Dezember 2007, 9C_272/2007, E. 2.3.5).

Die sozialversicherungsrechtliche Rentenart der Kinderrente ist im Zusammenhang mit der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber dem Kind zu sehen (Art. 276 ff. ZGB). Die Kinderrente ist dann geschuldet, wenn der (unterhaltspflichtige) Vater oder die (unterhaltspflichtige) Mutter noch lebt; sie ersetzt dem Kind nicht den Wegfall des Elternteils wie bei einer Waisenrente, sondern dient der Erleichterung der Unterhaltspflicht des invalid gewordenen oder im AHV-Alter stehenden Unterhaltsschuldners und soll dessen (durch Alter oder Invalidität bedingte) Einkommenseinbusse ausgleichen. Mit anderen Worten soll sie dem invaliden oder im AHV-Alter stehenden Elternteil ermöglichen, seiner Unterhaltspflicht nachzukommen, aber nicht der Bereicherung des Unterhaltsempfängers dienen (BGr, 27. Dezember 2007, 9C_272/2007, E. 2.3.3, mit weiteren Hinweisen). Mit Blick auf den gesetzlichen Zweck ist die Kinderrente ausschliesslich für den Unterhalt und die Erziehung des Kindes zu verwenden (BGE 129 V 362, E. 3.2). Deshalb hat der Unterhaltsschuldner in denjenigen Fällen, in welchen die nachträglich zur Unterhaltsvereinbarung entstandene Kinderrente den bisherigen Unterhaltsbeitrag übersteigt, die ganze Kinderrente dem Kind zukommen zu lassen, wird dafür aber zugleich von der Zahlung des bisherigen Unterhaltsbeitrags entbunden (vgl. BGr, 11. September 2013, 5A_496/2013, E. 2.4.5 f.). Mithin tritt damit die Kinderrente an die Stelle des aufgrund der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht zu leistenden Unterhaltsbeitrags.

d) Der Kinderrentenanspruch von B stützt sich vorliegend auf die Bundesgesetzgebung über die Sozialversicherung, nämlich gegenüber der AHV-Ausgleichskasse auf das AHVG und gegenüber der Pensionskasse D (www.D.ch) unmittelbar auf das Reglement dieser Kasse resp. mittelbar auf das BVG. Im Verhältnis zwischen B und der Pflichtigen beruht die Pflicht zur Weiterleitung der von den beiden Kassen jeweils ausgerichteten Kinderrente jedoch auf Art. 285 ZGB und damit auf einer zivilrechtlichen Grundlage.

3. 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 nach Art. 23 lit. f des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 23 lit. f des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) als übrige Einkünfte steuerbar. Unterhaltsbeiträge (oder Alimente) i.S.v. Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen. Der Rechtsgrund liegt im Kindsverhältnis, wobei der Elternteil die Unterhaltsbeiträge für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 23 N 59 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 23 N 58 StG). Entsprechend der Steuerbarkeit solcher Unterhaltsbeiträge beim Empfänger sieht Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und § 31 Abs. 1 lit. c StG deren Abziehbarkeit beim Leistenden vor (vgl. Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Gewährung von Sozialabzügen und die Anwendung der Steuertarife bei Familien vom 13. Juni 2014 [ZStB I Nr. 20/012], Ziff. 2.1.1, Fn. 7).

b) Unter dem Randtitel "Einkünfte aus Vorsorge" erklären Art. 22 Abs. 1 DBG und der gleichlautende § 22 Abs. 1 StG alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen für steuerbar. Der Anspruch auf Kinderrenten gemäss Art. 35 IVG bzw. Art. 22^{ter} AHVG steht nicht dem Kind, sondern dem Bezüger der Hauptrente zu. Der Berechtigte hat diese Renten zu versteuern, und zwar auch dann, wenn er die Bezüge dem Kind überlässt (Richner/

Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 22 N 28 DBG und § 22 N 27 StG; vgl. BGr, 17. Oktober 2007, 2C_164/2007, E. 2.3; BGr, 29. Mai 2002, 2A.536/2001, E. 3.1). Gleich verhält es sich mit Bezug auf die Leistungen aus beruflichen Vorsorgeeinrichtungen (vgl. Merkblatt des kantonalen Steueramtes betreffend Steuerbarkeit von Renten und Kapitalleistungen vom 9. Dezember 2009 [ZStB I Nr. 16/013], Ziff. 1 und 3).

c) Aus den steuerrechtlichen Bestimmungen folgt, dass Kinderrenten von derjenigen steuerpflichtigen Person als Einkommen zu versteuern sind, der auch die Hauptrente zusteht (rentenberechtigte Person). Diese hat dafür im Fall der Auszahlung bzw. Weiterleitung der Kinderrente an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennten Ehegatten bzw. anderen Elternteil, der die elterliche Sorge über das Kind bis zu dessen Volljährigkeit ausübt, Anspruch auf Abzug der Kinderrente als Alimenzzahlung. Der die (für das Kind bestimmte) Rente empfangende Ehegatte bzw. andere Elternteil muss diese als sein Einkommen versteuern (vgl. Steuergericht BL, 12. Dezember 2008, Nr. 147/2008, E. 5c; ebenso Luzerner Steuerbuch, § 29 Nr. 2, Ziff. 5 und § 30 Nr. 3, Ziff. 2; St. Galler Steuerbuch, § 36 Nr. 3, Ziff. 4.2).

4. a) Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren vor Steuerrekursgericht ist – entsprechend dem mit den Einspracheentscheiden definierten Streitgegenstand (Martin Bertschi, in: Kommentar VRG, 3. A., 2014, Vorbemerkungen zu §§ 19-28a N 44; RB 1983 Nr. 5 [Leitsatz]) – einzig das steuerbare Einkommen der Pflichtigen zu beurteilen. Folglich hat die (offenbar rechtskräftige) Einschätzung/Veranlagung von B und E des Steueramts der Gemeinde D vom 30. April 2015 hier ausser Betracht zu bleiben. Hinsichtlich der darin festgesetzten Steuerfaktoren hätte es allein an Letzteren gelegen, selbst rechtzeitig ein Rechtsmittel dagegen zu ergreifen.

b) Im Einklang mit Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG hatte die Pflichtige die ihr aufgrund des Unterhaltsvertrags vom 15. September 1992 zustehenden Unterhaltsbeiträge für den Sohn C von zuletzt Fr. 1'100.- pro Monat in den Steuererklärungen 2008, 2009 und 2010 als Einkommen deklariert. Der Rechtsgrund für diese früheren Zahlungen wie nun auch der überwiesenen Nachzahlung von Fr. 10'550.80 in der Steuerperiode 2014 liegt im Kindsverhältnis und beruht auf der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht des Kindsvaters gegenüber dem Kind resp. der Pflichtigen, welche die elterliche Sorge bis zu dessen Volljährigkeit ausübte. Da die Erfüllung der Unterhaltspflicht

durch die altersbedingte Aufgabe der Erwerbstätigkeit des Kindsvaters beeinträchtigt wurde, gewährte ihm die jeweilige Sozialversicherungseinrichtung nebst der Hauptrente auch eine Kinderrente. In casu handelt es sich folglich bei der mit der ausgerichteten Kinderrente im Zusammenhang stehenden nachträglichen Überweisung von B klar um Unterhaltsbeiträge, welche von der Pflichtigen als Einkommen zu versteuern sind.

c) Da vorliegend wie bereits erwähnt einzig das steuerbare Einkommen der Pflichtigen zu beurteilen ist, kommt es nicht darauf an, ob dem Kindsvater (der wie die Pflichtige ein eigenständiges Steuersubjekt ist) ein Abzug für geleistete Unterhaltsbeiträge zugestanden worden ist oder nicht. Denn Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG macht die vorgesehene Besteuerung von Alimenten beim Unterhaltsempfänger nicht davon abhängig, dass diese beim Unterhaltsleistenden effektiv zum Abzug zugelassen worden sind (vgl. Verwaltungsgericht SG, 22. Januar 2009, B 2008/133, E. 3.1). Selbst wenn im Lichte der vorstehenden Erwägungen die Nichtgewährung des Abzugs beim Kindsvater nun im Nachhinein als unzutreffend erscheint, kann die Pflichtige daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten, vermag doch eine unzutreffende (rechtskräftige) Veranlagung eines Steuerpflichtigen bei einem anderen Steuerpflichtigen grundsätzlich keine Auswirkungen zu zeitigen (d.h. es kann weder zu dessen Vorteil noch Nachteil von der im Gesetz statuierten Regelung abgewichen werden).

Mithin verhält es sich hier nicht anders als in denjenigen Fällen, in denen z.B. ein Unterhaltsleistender in einem Steuerjahr neben den üblichen ordentlichen Unterhaltsbeiträgen ausnahmsweise auch noch ausserordentliche Unterhaltsbeiträge leistet, letztere jedoch irrtümlich in der Steuererklärung nicht deklariert oder von der Steuerbehörde nicht berücksichtigt werden und die entsprechende Veranlagung daraufhin unangefochten in Rechtskraft erwächst. Auch solchenfalls hat der Unterhaltsempfänger gleichwohl sämtliche erhaltenen Unterhaltsbeiträge entsprechend der gesetzlichen Regelung zu versteuern. Wird einem Unterhaltsleistenden hingegen in einer in Rechtskraft erwachsenen Veranlagung ein nicht gerechtfertigter Abzug gewährt, kann die Steuerbehörde dafür beim Unterhaltsempfänger genauso wenig zwecks "Kompensation" zu einer im Gesetz nicht vorgesehenen Besteuerung schreiten.

d) Sodann liegt vorliegend mangels Subjektidentität auch keine (interkommunale) Doppelbesteuerung vor, setzt diese doch voraus, dass zwei oder mehrere Gemeinden des gleichen Kantons bei der gleichen Person (Steuersubjekt) die Steuerho-

heit für das gleiche Objekt (Steuerobjekt) beanspruchen (Peter Mäusli-Allenspach, in: Kommentar zum interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 1 N 5 und § 3 N 21). Dem kantonalen Steueramt ist ferner beizupflichten, dass Alimentenzahlungen nicht im Zeitpunkt der Fälligkeit, sondern erst bei tatsächlich erfolgtem Zahlungseingang, hier also in der Steuerperiode 2014 erfasst werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 41 N 115 DBG und § 50 N 78 StG, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Ebenso zutreffend hat die Amtsstelle die von der Pflichtigen aufgewendeten Anwaltskosten von Fr. 3'137.- (einschliesslich Mehrwertsteuer) als Gewinnungskosten abgezogen.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]