



## Entscheid

15. November 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

**A,**

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2016 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2016**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) deklarierte in der Steuererklärung 2016 ein steuerbares Einkommen von Fr. 145'500.- (direkte Bundessteuer) bzw. ein solches von Fr. 138'400.- (Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 40'000.- (Staats- und Gemeindesteuern). Dabei machte sie unter anderem einen Betrag von Fr. 60'000.- als Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen Ehemann steuermindernd geltend. In der Veranlagungsverfügung bzw. dem Einschätzungsentscheid vom 5. September 2018 strich das kantonale Steueramt diesen Abzug mit der Begründung, dass entsprechende Unterlagen fehlten. Vermutungsweise handle es sich um eine nicht abzugsfähige güterrechtliche Ausgleichszahlung. Die Steuerbehörde setzte das steuerbare Einkommen daher (nebst einer hier nicht mehr interessierenden Korrektur) auf Fr. 206'500.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 199'400.- (Staats- und Gemeindesteuern) fest.

B. Mit Einsprache vom 28. September 2018 liess die Pflichtige ausführen, dass es sich beim Betrag von Fr. 60'000.- um die Rückzahlung von im Jahr 2013 erhaltenen Unterhaltsbeiträgen ihres damaligen von ihr getrennt lebenden Ehemannes handle, und beantragen, dass die Rückzahlung der Unterhaltsleistungen vollumfänglich zum Abzug zuzulassen sei. Sie verwies dabei auf eine Verfügung des Bezirksgerichts C vom September 2013.

Das kantonale Steueramt forderte daraufhin mittels Auflage vom 12. Oktober 2018 Rückzahlungsbelege sowie den Nachweis darüber ein, wann über die Rückzahlungsverpflichtung rechtskräftig entschieden worden sei. Hierzu nahm die Pflichtige mit Schreiben vom 13. November 2018 Stellung und reichte Unterlagen ein. Mit Entscheiden vom 22. Februar 2019 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Mit dagegen erhobener Beschwerde bzw. Rekurs vom 22. März 2019 liess die Pflichtige am Abzug der pro 2016 erfolgten Rückzahlung der 2013 erhaltenen Zahlungen in der Höhe von Fr. 60'000.- festhalten. Andernfalls müsse die

Steuerveranlagung 2013 um diesen Betrag reduziert werden. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 11. April 2019 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Gemäss Akten wurde die Ehe der Pflichtigen im Jahr 2016 rechtskräftig geschieden, wobei der Scheidung ein langwieriges Eheschutzverfahren vorausging. Während der damalige Ehemann der Pflichtigen bis und mit September 2013 - nebst Unterhaltsbeiträgen für die zwei Söhne - auch Unterhaltsbeiträge an die Pflichtige persönlich in der Höhe von monatlich Fr. 7'700.- leistete, reduzierte er diesen Betrag ab Oktober 2013 auf Fr. 0.-; dies gestützt auf eine Verfügung des Bezirksgerichts C vom September 2013, worin seine Ehegattenunterstützungspflicht als per ... April 2013 rückwirkend erloschen betrachtet wurde.

Ungeachtet der Tatsache, dass eine Rückforderung von 5 x Fr. 7'700.- (nämlich für die Monate Mai, Juni, Juli, August und September 2013) seit dieser Verfügung des Bezirksgerichts C vom September 2013 demnach im Raum stand, deklarierte die Pflichtige die persönlichen Unterhaltsbeiträge im gesamten vom Ex-Mann pro 2013 entrichteten Umfang von Fr. 69'300.- in der Steuererklärung 2013 (9 x Fr. 7'700.-). Aufgrund der Akten ist davon auszugehen, dass sie die Verfügung vom September 2013 in der Folge anfocht und diese 2013 noch nicht in Rechtskraft erwuchs.

Eine Anerkennung der "Rückzahlungspflicht" der Pflichtigen an den Ex-Mann im Umfang von Fr. 60'000.- erfolgte gemäss Darstellung der Pflichtigen erst 2016 im Rahmen des Abschlusses des Scheidungsverfahrens. Die pro 2016 effektiv getätigten Zahlungen (à je Fr. 10'000.-) erfolgten mit Valuta ... März 2016, ... Mai 2016, ... Juli 2016, ... September 2016 und ... November 2016.

2. a) aa) Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 31 Abs. 1 lit. c des Steuergeset-

zes vom 8. Juni 1997 (StG) werden von den steuerbaren Einkünften die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten abgezogen. Unterhaltsbeiträge sind wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 33 N 48 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 31 N 48 StG).

Bei der Leistung von Unterhaltsbeiträgen handelt es sich um eine steuermindernde Tatsache, welche gemäss den allgemeinen Beweislastregeln vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (RB 1987 Nr. 35). Zu diesem Zweck liegt es an ihm, insbesondere eine substantiierte Sachdarstellung zu geben und die erforderlichen Beweismittel einzureichen oder zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49).

bb) Das kantonale Steueramt prüfte die Abziehbarkeit des geltend gemachten Betrags von Fr. 60'000.- – entsprechend der Deklaration der Pflichtigen in der Steuererklärung unter Ziff. 13.1 – unter dem Titel "Unterhaltsbeiträge" und kam zum Schluss, dass keine solchen vorlägen. In der Tat ist nicht ersichtlich, dass die Zahlungen (in Raten à Fr. 10'000.-) von der Pflichtigen an ihren Ex-Mann Unterhaltszahlungen darstellen sollten, da keine Anhaltspunkte aktenkundig dafür sind, dass es dabei um anteilige Beiträge an die Lebenshaltungskosten des Zahlungsempfängers (ihres Ex-Mannes) gehen würde. Dies macht schliesslich auch die Pflichtige nicht geltend, bringt sie als Begründung doch vielmehr vor, dass die Zahlungen abziehbar sein müssten, da eben diese 2013 bei ihr steuerbares Einkommen dargestellt hätten, der Rechtsgrund hierfür aber nachträglich weggefallen sei. Wenn die Zahlungen im Umfang von Fr. 60'000.- nicht pro 2016 steuermindernd geltend gemacht werden könnten, so sei jedenfalls die Veranlagung bzw. Einschätzung 2013 zu korrigieren.

Nachdem also keine Rede von Unterhaltsbeiträgen an den mittlerweile von der Pflichtigen geschiedenen Ex-Mann sein kann, stellt sich die Frage, ob die in der Steuerperiode 2016 getätigten Zahlungen aus einem andern Grund pro 2016 abgezogen werden oder aber auf die Steuerperiode 2013 zurückwirken können.

b) aa) Einkommen ist die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen, und die es ohne

Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (Art. 41 Abs. 1 DBG, § 50 Abs. 1 StG; BGr, 19. Juni 2014, StE B 21.1 Nr. 24, E. II 2.1 unter Hinweis auf (u.a.) BGE 139 II 363 E. 2.1).

Das Gesetz enthält keine Vorschriften darüber, wann und unter welchen Voraussetzungen Einkünfte als zugeflossen gelten. Nach der Praxis und der Rechtsprechung fliessen sie dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt zu, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist; erst dann wird ein fester Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht erworben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 41 N 20 f. DBG und § 50 N 23 StG, je mit Verweisungen, auch zum Folgenden). Voraussetzung des Zuflusses ist somit ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann, wobei der Forderungserwerb in der Regel die Vorstufe des Eigentumserwerbs darstellt. Massgeblich ist der Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch auf eine Leistung erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (StE 2009 B 22.1 Nr. 6). Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat (StE 2003 B 21.2 Nr. 16). Die Fälligkeit des Rechtsanspruchs ist für die Bestimmung des Zeitpunkts des steuerlich massgeblichen Zuflusses – von hier nicht relevanten Ausnahmen (Kapitalzinsen, Mietzinsen) abgesehen – in der Regel nicht erforderlich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 41 N 32 DBG und § 50 N 27 StG). Die Bedeutung des Zuflussprinzips liegt in der periodengerechten Einkommensabgrenzung (RB 1988 Nr. 29). In Literatur und Rechtsprechung findet der dargelegte Grundsatz der Einkommensrealisation mit dem Forderungserwerb indessen dann eine Einschränkung, wenn die Erfüllung der Forderung besonders unsicher ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 41 N 33 DBG und § 50 N 28 StG). In diesen Fällen wird auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs abgestellt.

Selbst nach Auszahlung wird bei ungerechtfertigten Vermögenszugängen indessen ein steuerrechtlicher Zufluss abgelehnt, wenn eine Rückerstattungspflicht vorliegt, mit deren Durchsetzung ernsthaft gerechnet werden muss, und somit bereits im Zeitpunkt des Zuflusses ein liquider Anspruch auf Ablieferung besteht (BGr, 6. Juli 2011, 2C\_351/2010, sowie Markus Reich, Rückerstattung von übersetzten Boni und anderen Lohnzahlungen, ASA 80, 109 ff., 120). Abgeleitet wird dies im Wesentlichen aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und

dem damit verbundenen Nettoprinzip. Nach dem letzteren ist nicht die Summe der in den Steuergesetzen aufgeführten Bruttoeinkünfte Gegenstand der Einkommensbesteuerung, sondern das Nettoeinkommen; dieses ist definiert als das Einkommen, das resultiert, wenn von den Bruttoeinkünften sämtliche damit in qualifizierter Art und Weise zusammenhängenden Vermögensabgänge und Aufwendungen abgezogen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 16 – 39 N 32 DBG und VB zu §§ 16 – 37a N 32 StG).

bb) Nach dem unter vorstehender Ziff. 1 Ausgeführten fand der einstige und rückblickend "ungerechtfertigte" Zufluss der geltend gemachten Fr. 60'000.- (recte Fr. 50'000.-, Zahlungen Mai bis und mit September 2013) effektiv statt (wenn auch die Zahlungen nicht vom Pflichtigen selber, sondern von der Alimentenbevorschussungs- bzw. Inkassostelle, Amt für Jugend- und Berufsberatung stammten). Der Einkommenszufluss war demnach pro 2013 grundsätzlich erfolgt und abgeschlossen. Noch im selben Jahr, nämlich mit Datum des September 2013 verfügte allerdings das Bezirksgericht C die Aufhebung der Unterhaltsbeitragspflicht des Ex-Mannes an die Pflichtige mit (Rück-)Wirkung per .... April 2013. Diese Verfügung wurde zwar vermutungsweise erst in einem Folgejahr rechtskräftig, es stellt sich aber gleichwohl die Frage, ob damit ein korrelierender Vermögensabgang allenfalls schon 2013 genügend konkret war, dass er den Vermögenszugang hätte zu "neutralisieren" vermögen. Diese Frage muss im vorliegenden Verfahren betreffend Steuerperiode 2016 indessen offenbleiben, hätte sie doch im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren betreffend Steuerperiode 2013 bzw. mittels Anfechtung der Veranlagung bzw. Einschätzung 2013 geklärt werden müssen.

c) Die Frage einer allfälligen nachträglichen Korrektur der rechtskräftigen Veranlagung und Einschätzung 2013 hätte sodann im Rahmen eines Revisionsverfahrens geltend gemacht werden müssen (Art. 147 ff. DBG bzw. § 155 ff. StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 16 – 39 N 25 DBG und VB zu §§ 16 – 37a N 25 StG). Ein solches wurde indessen nicht angestrengt. Die 90-tägige Frist für die Einreichung eines Revisionsgesuchs begann dabei grundsätzlich ab Rechtskraft des Scheidungsurteils zu laufen (welche 2016 eintrat). Es ist mithin davon auszugehen, dass diese bei Erhebung der Einsprache im vorliegenden Verfahren am 28. September 2018 längst abgelaufen war, weshalb eine allfällige Entgegennahme der Eingabe als Revisionsgesuch nicht in Betracht fällt.

d) Ein anderer Titel, unter welchem die Pflichtigen in der vorliegend zu beurteilenden Steuerperiode 2016 die Rückzahlung der 2013 erhaltenen Unterhaltsbeiträge steuermindernd geltend machen könnte, ist sodann nicht ersichtlich.

e) Beizufügen ist alldem, dass letztlich – mangels Darlegung des genauen Wortlauts des Scheidungsurteils – auch nicht erwiesen ist, welche (Teil-)Schuld mit den 2016 getätigten Zahlungen an den Ex-Mann beglichen wurde. Den Belastungsanzeigen ist zwar zu entnehmen, dass der Zahlungszweck der Raten à Fr. 10'000.- jeweils mit "Alimente" angegeben wurde. Dies streitet grundsätzlich eher dafür, dass damit tatsächlich die früher erhaltenen Unterhaltsbeiträge zurückbezahlt werden sollten. Die Pflichtige lässt indessen gleichzeitig ausführen, dass sie nach dem langwierigen Eheschutz- und Scheidungsverfahren "auf ihre komplette Forderung von CHF 360'000.- verzichtete", womit mindestens teilweise auch güterrechtliche oder sonstige schuldrechtliche Verhältnisse eine Rolle gespielt haben könnten.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Beschwerdeführerin/Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und entfällt die Zusprechung einer Parteientschädigung (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 1959/6. September 1997).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]