



**Entscheid vom 7. September 2018 (510 18 30)**

---

**Periodizitätsprinzip**

\_\_\_\_\_ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider  
(Ref.), R. Richner, Gerichtsschreiber D. Brügger

\_\_\_\_\_ Parteien **A.**\_\_\_\_\_,

**Rekurrentin**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

\_\_\_\_\_ betreffend **Staatssteuer 2016**

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Ehe der Steuerpflichtigen wurde im Jahr 2013 geschieden. Im streitbetroffenen Steuerjahr 2016 bezahlte der Ex-Ehemann Unterhaltsbeiträge von Fr. 26'580.--. Mit Urteil aus dem Jahr 2017 wurden die Alimentenzahlungen rückwirkend per 2015 aufgehoben. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2016 vom 25. Januar 2018 rechnete die Steuerverwaltung die von der Pflichtigen mittlerweile (im Jahr 2017) zurückbezahlten Unterhaltsbeiträge auf.

### **B.**

Die Einsprache vom 12. Februar 2018 wurde von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 26. März 2018 mit der Begründung abgewiesen, die Unterhaltszahlungen würden unabhängig von der Rückzahlungspflicht steuerbares Einkommen darstellen, da auf den tatsächlichen Geldfluss abgestellt werde.

### **C.**

Mit Eingabe vom 20. April 2018 erhob die Pflichtige Rekurs und machte geltend, die Unterhaltsbeiträge würden kein steuerbares Einkommen bilden, da diesen ein korrelierender Vermögensabgang gegenüberstehe. Mit Vernehmlassung vom 11. Juni 2018 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, Vermögenszuflüsse müssten dann besteuert werden, wenn sie geleistet würden; die Rückzahlung könne gemäss Periodizitätsprinzip jedoch in der Steuerperiode 2017 zum Abzug gebracht werden. Anlässlich der heutigen Verhandlung hält die Steuerverwaltung an ihrem Begehren fest.

## **Erwägungen:**

### **1.**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

### **2.**

Streitig und zu prüfen ist, ob die im darauffolgenden Jahr 2017 zurückerstatteten Unterhaltsbeiträge im streitbetroffenen Steuerjahr 2016 einkommenssteuerrechtlich als realisiert zu gelten haben.

**2.1.** Im Steuerrecht herrscht das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]). Der Gesetzgeber hat dies für den Bereich der Einkommenssteuer natürlicher Personen in § 23 StG konkretisiert, indem er vom Reinvermögenszugang ausgeht. Danach unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Der Gesetzgeber hat der Generalklausel einen Positivkatalog (§ 24-27<sup>ter</sup> StG) angefügt, der das Konzept verdeutlicht. Dieses gilt jedoch nicht ohne Ausnahme: Obwohl

einen Reinvermögenszugang begründend, sind etwa die Kapitalgewinne, die bei Veräusserung von Privatvermögen entstehen, von der Einkommenssteuer ausgenommen, ebenso aber auch die erlittenen Kapitalverluste. Steuerrechtlich unberücksichtigt bleiben ferner die im Negativkatalog von § 28 StG abschliessend aufgezählten Fälle wie umgekehrt auch die eigentliche Einkommensverwendung (vgl. Urteil des Bundesgericht [BGer] 2C\_342/2016 / 2C\_343/2016 vom 23. Dezember 2016, E. 2.2.1, m.w.H.). Der derart umschriebene Reinvermögenszugang, von welchem die in § 29 ff. StG abschliessend genannten Abzüge abgezogen werden können, stellt sich als Nettogrösse dar. Diese ergibt sich aus dem Überschuss der gesamten Vermögenszugänge gegenüber den gesamten Vermögensabgängen derselben Steuerperiode. Beim Vermögenszufluss handelt es sich um einen faktischen Vorgang. Er tritt ein, falls und sobald die steuerpflichtige Person die rechtliche Verfügungsmacht über die zugegangenen Vermögenswerte erlangt (vgl. BGer 2C\_342/2016 / 2C\_343/2016, a.a.O., E. 2.2.2, m.w.H.).

**2.2.** Realisation ist der Erwerb einer unentziehbaren rechtlichen oder tatsächlichen Position, ohne dass diese Position mit einer Rückgabepflicht belastet ist. Nur ein Zugang, der mit keinem "korrelierenden" Abgang belastet ist, stellt sich als Vermögenszugang im steuerrechtlichen Sinne dar. Denn ein korrelierender Abgang "neutralisiert" den Zugang und lässt den Zugang zur "Nichteinkunft" werden (vgl. BGer 2C\_342/2016 / 2C\_343/2016, a.a.O., E. 2.2.3). Droht ernstlich die Rückforderung des Zugangs, so ruft dies einen realisationsrechtlichen Schwebezustand hervor und es darf darüber (einstweilen) steuerlich nicht abgerechnet werden. Der schwebende Zustand dauert an, bis nach den Umständen anzunehmen ist, dass mit einer Rückerstattung nicht mehr gerechnet werden muss. Mit dem Wegfall der drohenden Neutralisierung tritt die bis dahin aufgeschobene Realisation ein. Kommt es dagegen effektiv zur Rückerstattung und ist der Zugang trotz ernsthaft drohender Rückforderung bereits besteuert worden, ist die Veranlagungsverfügung zu revidieren (vgl. BGer 2C\_342/2016 / 2C\_343/2016, a.a.O., E. 2.3.4, m.w.H.). Damit wird der Grundsatz des Periodizitätsprinzips durchbrochen.

**2.3.** Das Bundesgericht hat sich schon mehrfach mit dieser Problematik auseinandergesetzt. So hat es die teilweise Rückerstattung einer beim Ausscheiden aus dem Unternehmen erhaltenen Abgangsentschädigung eines Mitgliedes des Verwaltungsrates als einkommensmindernd eingestuft, da ein hinreichend innerer sachlicher (wirtschaftlicher) Zusammenhang zwischen der ausbezahlten Abgangsentschädigung und der Rückerstattung bestand (vgl. BGer 2C\_692/2013 / 2C\_693/2013 vom 24. März 2014, E. 5.5). In einem weiteren Entscheid erwog das Bundesgericht, dass ein unrechtmässig bezogener Bonus, welcher nicht zurückbezahlt werden musste, gerade keine neutralisierende Wirkung habe und daher nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden könne (vgl. BGer 2C\_616/2016 / 2C\_617/2016 vom 3. November 2016, E. 3.3.3). Schliesslich wies das Bundesgericht darauf hin, dass der blosser Umstand, dass der Ertrag im Rahmen eines rechtswidrigen "Schneeballsystem" anfalle, für sich allein keinen Grund darstelle, die steuerrechtliche Realisation zu verneinen (vgl. BGer 2C\_342/2016 / 2C\_343/2016, a.a.O., E. 3.5.1).

### **3.**

**3.1.** Vorliegend sind sich die Parteien einig, dass die von der Rekurrentin vorgenommene Rückerstattung steuerrechtlich zu berücksichtigen ist. Die Rekursgegnerin macht geltend, Vermögenszu- und -abflüsse müssten dann besteuert werden, wenn sie geleistet würden; die im Jahr 2017 getätigte Rückzahlung könne gemäss Periodizitätsprinzip nur aber immerhin in der Steuerperiode 2017 zum Abzug gebracht werden. Die Rekurrentin hält dagegen, die Unterhaltsbeiträge würden im Jahr 2016 kein steuerbares Einkommen bilden, da diesen ein korrelierender Vermögensabgang gegenüberstehe, welcher bereits im Jahr 2016 gedroht habe und im Jahr 2017 dann effektiv eingetreten sei. Entsprechend sei die Rückerstattung in der Steuerperiode 2016 zu berücksichtigen.

**3.2.** Mit zivilrechtlicher Abänderungsklage vom 21. Januar 2015 beantragte der Ex-Ehemann die vollständige Aufhebung der Verpflichtung zur Bezahlung von Unterhaltsbeiträgen an die Rekurrentin ab dem 1. Februar 2015. Am Stichtag für die Steuerveranlagung 2016, d.h. am 31. Dezember 2016, war die Klage hängig und der Ex-Ehemann weiterhin zur Zahlung von Unterhaltsbeiträgen gemäss Scheidungsurteil verpflichtet. Aufgrund der hängigen Abänderungsklage musste die Rekurrentin aber ernstlich mit der Rückforderung der erhaltenen Alimentenzahlungen rechnen. Dieser Schwebezustand wurde mit Urteil des Obergerichts B.\_\_\_\_\_ vom 16. Mai 2017 beendet, mit welchem die Verpflichtung zur Bezahlung der Unterhaltsbeiträge mit Wirkung ab dem 1. Februar 2015, also rückwirkend, aufgehoben wurde. Das Urteil datiert zwar nach dem relevanten Stichtag für die Steuerveranlagung 2016, ist aber dennoch zu berücksichtigen, da aufgrund der von der Praxis zugelassenen ex-post Betrachtung in dem für die Steuerveranlagung massgeblichen Beurteilungszeitpunkt auch auf Umstände abgestellt werden darf, welche erst nach der relevanten Steuerperiode bekannt bzw. offenkundig geworden sind und nachträglich die tatsächlichen Gegebenheiten in der zu beurteilenden Steuerperiode beeinflussen (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 25. September 2015, 510 15 22, E. 9b, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XXIII, S. 21 ff.).

**3.3.** Faktisch konnte die Rekurrentin im Jahr 2016 aufgrund der latenten Rückzahlungsverpflichtung zu keinem Zeitpunkt über die ihr zugeflossenen Mittel verfügen. Bei den von der Rekursgegnerin aufgerechneten Alimentenzahlungen handelt es sich vielmehr um eine „Nichteinkunft“. Wenn wie hiervoor gesehen sogar eine Revision der Veranlagungsverfügung möglich wäre, muss dies hier umso mehr gelten, kann die Korrektur doch noch im ordentlichen Verfahren erfolgen. Die Rückerstattung ist also, und damit in Durchbrechung des grundsätzlich geltenden Periodizitätsprinzips, in der hier strittigen Steuerperiode zu berücksichtigen. Entsprechend ist die Aufrechnung der Unterhaltszahlungen zu streichen.

#### **4.**

Der Rekurs erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen.

Ausgangsgemäss sind der Rekurrentin gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

**Demnach erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

**2.**

Es werden keine Kosten erhoben. Der bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- wird der Rekurrentin zurückerstattet.

**3.**

Mitteilung an die Rekurrentin (1), die Gemeinde C. \_\_\_\_ (1) und die Rekursgegnerin (3).