



**Entscheid vom 4. Dezember 2015 (510 15 49)**

---

**Getrennte Hauptsteuerdomizile bei Ehegatten**

Besetzung Vizepräsident Dr. L. Schneider, Steuerrichter M. Zeller, P. Salathe, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien A.\_\_\_\_\_, vertreten durch B. Jud Treuhand, Grossackerstrasse 45, 8152 Opfikon

**Rekurrent**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

betreffend **Staatssteuer 2010**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2010 vom 18. September 2014 wurden die vom Pflichtigen an seine geschiedene Ehefrau geleisteten Unterhaltsbeiträge in Höhe von Fr. 42'000.-- zur Besteuerung proportional den Kantonen B.\_\_\_\_ und Basel-Landschaft zugewiesen.

2. Mit Eingabe vom 6. Oktober 2014 erhob die Vertreterin mit dem Begehren, die Unterhaltsbeiträge seien bei der Festlegung des im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen, Einsprache. Zur Begründung führte sie aus, die von der Steuerverwaltung vorgenommene Ausscheidung führe zu einer interkantonalen Doppelbesteuerung, was unzulässig sei.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 26. Mai 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, die Unterhaltsbeiträge seien proportional verlegt worden, was steuerrechtlich korrekt sei.

4. Mit Eingabe vom 15. Juni 2015 erhob die Vertreterin mit dem Begehren, die Unterhaltszahlungen seien bei der Festlegung des im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen, Rekurs. Die Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehefrau des Pflichtigen hätten nichts mit der heutigen Ehefrau des Rekurrenten zu tun und seien deshalb von deren Wohnsitzkanton B.\_\_\_\_ zu Recht dem Kanton Basel-Landschaft, d.h. dem Wohnsitzkanton des Pflichtigen zur Besteuerung zugewiesen worden, wie dies im Übrigen bereits in den Steuerjahren 2008 und 2009 geschehen und vom Kanton Basel-Landschaft damals auch akzeptiert worden sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 29. Juli 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, erfüllten Ehegatten die Voraussetzungen der rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe, weise aber jeder Ehegatte einen eigenen Wohnsitz auf, finde gleichwohl eine Zusammenrechnung von Einkommen und Vermögen statt. Gesamteinkommen und -vermögen seien grundsätzlich (unter Vorbehalt der speziellen inter-

kantonalen Ausscheidungsregeln betreffend Spezialsteuerdomizile wie Grundeigentum, Geschäftsort etc.) in der Regel je zur Hälfte den Ehegatten zuzuteilen und zum Gesamtsatz zu versteuern. Bestreite jeder Ehegatte seinen Unterhalt im Wesentlichen jedoch selber, sei eine individuelle Zuteilung der Einkommens- und Vermögensbestandteile an die Ehegatten unter Besteuerung zum Gesamtsatz vorzunehmen. Dem Einsprache-Entscheid sei im Grundsatz somit zwar Recht zu geben, wonach anorganische Abzüge (d.h. Abzüge, die nicht mit dem Einkommen in direktem Zusammenhang stehen würden) im Verhältnis der den Steuerdomizilen zugewiesenen Reineinkommen zu gewähren seien. Er lasse jedoch die Tatsache unberücksichtigt, dass vorliegend jeder Ehegatte für seinen Lebensunterhalt selber aufkomme und somit auch eine individuelle und konkrete Zuweisung der Unterhaltszahlungen möglich sei. Da in solchen Fällen, wie oben ausgeführt, auf eine Zusammenrechnung von Einkommen und Vermögen mit anschliessender hälftiger Aufteilung verzichtet werde, rechtfertige es sich im vorliegenden Fall auch, die Unterhaltszahlungen dem sie tragenden Steuerpflichtigen voll zum Abzug zuzulassen.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

#### **Das Steuergericht zieht in Erwägung:**

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) 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 weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die vom Pflichtigen an seine geschiedene Ehefrau geleisteten Unterhaltsbeiträge in Höhe von Fr. 42'000.-- bei der interkantonalen Steuerauscheidung proportional auf die involvierten Kantone B.\_\_\_\_ und Basel-Landschaft aufzuteilen

oder bei der Festlegung des im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen sind.

3. Gemäss Art. 127 Abs. 3 Satz 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) ist die interkantonale Doppelbesteuerung untersagt. Eine gegen dieses Verbot verstossende Doppelbesteuerung liegt nach langjähriger Rechtsprechung des Bundesgerichts vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung) (Mäusli-Allenspach in: Zweifel/ Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 3 Abs. 1 ff.).

4. Bei verheirateten Personen gilt grundsätzlich die Ehegattenbesteuerung.

a) Leben Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe, wird ihr Einkommen ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (vgl. Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990, § 8 Abs. 1 StG).

b) In der Regel haben Ehegatten ein gemeinsames Steuerdomizil. Der Wohnsitz bestimmt sich für jeden Gatten selbständig nach Art. 23 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB). Der selbständige Wohnsitz eines Ehegatten stellt ein Hauptsteuerdomizil dar. Am jeweiligen Hauptsteuerdomizil jedes Gatten besteht gleichzeitig ein sekundäres Steuerdomizil des anderen Ehepartners. Im interkantonalen Verhältnis sind Ehegatten nicht bereits dann als getrennte Steuersubjekte zu behandeln, wenn sie im Wesentlichen getrennt leben, sondern nur dann, wenn die Ehe nicht mehr gelebt wird und überdies keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt besteht, d.h. die Unterstützung des einen an den andern Ehegatten sich in ziffernmässig bestimmten Beiträgen erschöpft. Dagegen sind die Grundsätze der Ehegattenbesteuerung zu beachten, d.h. die Steuerfaktoren beider Eheleute zum Gesamtsteuersatz zu erfassen, wenn die Partner zwar über ein je eigenes Hauptsteuerdomizil verfügen, die eheliche Gemeinschaft aber nach dem Willen der Partner im Sinne von Art. 159 ZGB gelebt wird (vgl. zum Ganzen: Entscheid des Bundesgericht [BGE] 2P.2/2003

vom 7. Januar 2004, publ. in: Der Steuerentscheid [StE], 2004 A 24.24.3 Nr. 2, E. 2.4.1, mit weiteren Hinweisen).

c) Bei getrennten Hauptsteuerdomizilen mit gleichzeitigem Weiterbestehen der ehelichen Gemeinschaft ist das beiden Eheleuten zufließende Erwerbseinkommen und das ihnen gehörende bewegliche Vermögen (inkl. Erträgen) zwischen den betroffenen Kantonen aufzuteilen (Repartition). Dabei werden die Faktoren gestützt auf die Ehegattenbesteuerung zusammengezählt. In der Regel besteht diese Ausscheidung in einer quotenmässigen, zumeist hälftigen Teilung der Steuerhoheit. Diese umfasst alle der Besteuerung unterliegenden Elemente mit Ausnahme ausserkantonaler Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten und ausserkantonalen Grundeigentums (vgl. Art. 4 Abs. 1 StHG, § 6 Abs. 1 StG). Die hälftige Teilung rechtfertigt sich namentlich für weitgehend getrennt lebende Ehegatten, welche die Kosten für Lebensunterhalt und Wohnung indessen aus gemeinsamen Mitteln bestreiten. Dieselbe Ausscheidung scheint angemessen, wenn einer der Gatten über kein Erwerbseinkommen verfügt (vgl. zum Ganzen: BGE 2P.2/2003, a.a.O., E. 2.5, unter Verweis auf BGE 121 I 14, E. 6c).

d) Liegen besonderen Umstände vor, rechtfertigt sich keine hälftige Aufteilung der Steuerhoheit. Insbesondere dann, wenn keiner der beiden voll erwerbstätigen Ehepartner im Interesse des andern gemeinsame Aufgaben, z.B. die Versorgung von Kindern, übernimmt. Ebenso dann, wenn jeder seinen Unterhalt im Wesentlichen selbst bestreitet. In solchen Fällen erscheint es angebracht, das Erwerbseinkommen jedes Gatten vollumfänglich an dessen Hauptsteuerdomizil zu besteuern, da es sich eindeutig dem einen oder anderen Anknüpfungspunkt zuordnen lässt. Auch allfälliges bewegliches Vermögen (inkl. die daraus fließenden Erträge) beider Gatten ist dem jeweiligen Kanton (zum Gesamtsteuersatz) zuzuweisen (vgl. zum Ganzen: BGE 2P.2/2003, a.a.O., E. 3.2.2.3).

5. Vorliegend ist unbestritten, dass der Pflichtige im Kanton Basel-Landschaft und seine Ehefrau im Kanton B.\_\_\_\_\_ leben. Aufgrund der getrennten Hauptsteuerdomizile ist zwischen den beiden involvierten Kantonen eine Ausscheidung des Erwerbseinkommens beider Gatten vorzunehmen. Weil die Ehegemeinschaft trotz Getrenntleben besteht, sind die Gatten nicht wie Alleinstehende getrennt zu veranlagern. Es kommen weiterhin der Gesamtsteuersatz und der Verheiratetentarif zur Anwendung. Es stellt sich vorliegend die Frage, ob die Ausscheidung quotenmässigen vorzunehmen ist oder ob es angebracht erscheint, das Erwerbseinkommen jedes Gatten vollumfänglich an dessen Hauptsteuerdomizil zu besteuern, da es sich eindeutig

dem einen oder anderen Anknüpfungspunkt zuordnen lässt. Der Kanton B.\_\_\_\_ ist von letzterem ausgegangen und hat die Unterhaltszahlungen des Pflichtigen an die geschiedene Ehefrau vollumfänglich dem Kanton Basel-Landschaft zugewiesen. Der Kanton Basel-Landschaft hingegen hat eine quotenmässigen Ausscheidung vorgenommen und die Unterhaltszahlungen proportional den beiden involvierten Kantonen zugewiesen, mit der Folge, dass der dem Kanton B.\_\_\_\_ zugewiesene Betrag in keinem Kanton zum Abzug zugelassen wurde, was zu einer Doppelbesteuerung führte. Im vorliegenden Rekursverfahren beantragt die Steuerverwaltung nunmehr mit der Begründung, es liege ein Ausnahmefall vor, die Gutheissung des Rekurses. Da beide Ehegatten unbestrittenermassen ihren Unterhalt im Wesentlichen selbst bestreiten, ist kein Grund ersichtlich, wieso vorliegend von der hiavor zitierten Praxis abzuweichen wäre. Vielmehr rechtfertigt sich eine individuelle Zuteilung der Einkommensfaktoren und der Abzüge, mithin auch des Abzuges der vom Pflichtigen an seine geschiedene Ehefrau geleisteten Unterhaltszahlungen in Höhe von Fr. 42'000.--.

Der Rekurs erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen.

6. Ausgangsgemäss sind dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Unterhaltsbeiträge des Rekurrenten an seine geschiedene Ehefrau in Höhe von Fr. 42'000.-- bei der interkantonalen Steuerauscheidung bei der Festlegung des im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen.
3. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 800.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
4. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. des Rekurrenten (2), die Gemeinde C.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).