



Urteil vom 23. Juni 2023 (510 23 15)

---

**Abzug von Unterhaltszahlungen / freiwillige oder unfreiwillige Leistung / Kumulation von  
Vollsplittingtarif und steuerlicher Abzugsfähigkeit von Unterhaltszahlungen**

\_\_\_\_\_ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider,  
S. Schmid, Gerichtsschreiberin E. Zäch

\_\_\_\_\_ Parteien A. \_\_\_\_\_

**Rekurrentin**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

\_\_\_\_\_ betreffend **Staatssteuer 2020**



**Sachverhalt:**

**A.**

Mit richterlichem Entscheid vom 28. September 2016 wurde die Ehe der Pflichtigen geschieden. Für den Sohn B.\_\_\_\_, geboren im Jahr 2005, gilt geteiltes Sorgerecht. Er steht unter der Obhut des Vaters und Ex-Ehemannes, der von der Pflichtigen Kinderunterhaltsbeiträge erhält. Nach dessen Wegzug nach C.\_\_\_\_ (F) wurde B.\_\_\_\_ bei der Pflichtigen in D.\_\_\_\_ einwohneramtlich angemeldet.

Mit Veranlagungsverfügung vom 20. Januar 2020 wurden die deklarierten Unterhaltszahlungen in Höhe von Fr. 24'365.-- nicht zum Abzug zugelassen, aber entgegen der Deklaration für B.\_\_\_\_ der Abzug für Versicherungsprämien und der Kinderabzug gewährt.

**B.**

Nachdem die Pflichtige mit Schreiben vom 5. Februar 2022 vorsorglich Einsprache erhob, begehrte sie in der nachgereichten Einsprachebegründung vom 7. März 2022, dass die geltend gemachten Unterhaltsbeiträge im Umfang von Fr. 24'365.-- für ihren Sohn B.\_\_\_\_, geboren im Jahr 2005, vollumfänglich zum Abzug zuzulassen seien. Die Pflichtige zeigte sich nicht einverstanden mit der Ansicht, wonach der Abzug für die Unterhaltsbeiträge für B.\_\_\_\_ nicht möglich sei, da dieser bei der Pflichtigen angemeldet sei. Der minderjährige Sohn stehe gemäss Scheidungsurteil unter der Obhut des Vaters. Für den Abzug sei massgebend, dass die Eltern nicht mehr gemeinschaftlich besteuert würden. Dabei sei unerheblich, ob die Eltern in einem gemeinsamen Haushalt lebten oder nicht. Nach Ansicht der Pflichtigen spiele somit der Wohnsitz des Kindes für den Abzug der Unterhaltsbeiträge keine Rolle. Weiter habe die gemeinsame elterliche Sorge keinen Einfluss auf die Besteuerung. Der Elternteil, der Unterhaltsbeiträge leiste, könne diese vom steuerbaren Einkommen abziehen. Im vorliegenden Fall seien die Voraussetzungen für den Unterhaltsabzug für B.\_\_\_\_ gegeben: Es bestehe ein Kindesverhältnis, das Kind sei minderjährig und die Unterhaltsleistungen erfolgten nicht freiwillig. Weiter sei zu beachten, dass diejenige Person, die Unterhaltsbeiträge leiste, steuerlich nicht die Kinderunterhaltskosten trage und daher nicht berechtigt sei, den Kinderabzug geltend zu machen. Zudem könne jeder Elternteil den halben Abzug beanspruchen, sofern keine Abzüge für Unterhaltsbeiträge an die Kinder geltend gemacht würden. Somit entfalle beim Abzug für die Unterhaltsbeiträge der Kinderabzug. Weder die einwohneramtliche Anmeldung des Kindes noch die Obhut seien entscheidend. Massgebend sei, ob Unterhaltszahlungen erfolgten und diese zum Abzug geltend gemacht werden.

Mit Einspracheentscheid vom 23. Februar 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Steuerlich werde davon ausgegangen, dass der Alimenten-Empfänger vom Kinderabzug profitiere, da dieser so überwiegend für das gemeinsame Kind aufkomme. Der Kinderabzug stehe also ihm zu, wohingegen die zahlende Person die Unterhaltsbeiträge zum Abzug bringen dürfe. Die Steuerverwaltung betonte, die effektive Zahlung von Unterhaltsbeiträgen nicht zu bestreiten. Systemgerecht könnten Alimentenabzüge nicht neben den Sozialabzügen (Kinderabzug

zzgl. Versicherungsprämienpauschale) und damit verknüpft dem Vollsplitting zugesprochen werden. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen kämen im Steuerrecht der häuslichen Gemeinschaft und dem Wohnsitz entscheidende Bedeutung zu. Sowohl der Tarifvorteil als auch der Kinderabzug seien von Gesetzes wegen an eine Hausgemeinschaft gekoppelt. Sich ungeachtet der Familiensituation bloss auf die Zahlung von Unterhalt an sich abzustützen greife zu kurz. Mit der Beibehaltung des Wohnsitzes in D.\_\_\_\_ habe B.\_\_\_\_ seinen Lebensmittelpunkt weiterhin in der Schweiz. Das sei mit Blick auf den Schulbesuch nachvollziehbar. Insofern liege die «faktisch überwiegende» Obhut bei der Pflichtigen. Deshalb hätten der Kinderabzug und der Tarifvorteil seine Richtigkeit. B.\_\_\_\_ müsste hauptsächlich in Frankreich leben, damit die Pflichtige die Unterhaltsbeiträge abziehen könne. Der Tarifvorteil führe üblicherweise zu einer beträchtlichen Reduktion der Steuerlast. Vorliegend falle er weniger ins Gewicht, da die Pflichtige bereits durch die studierende Tochter E.\_\_\_\_ vom Vollsplitting profitiere. Die Alimente könnten nicht separat zum Abzug gelangen. Vielmehr seien sie ein Zeichen, dass die Pflichtige hauptsächlich für den Unterhalt des Sohnes aufkomme. Die gleichzeitige Gewährung von Vollsplitting und Kinderalimenten sei abzulehnen.

### C.

Mit Schreiben vom 21. März 2023 erhebt die Pflichtige Rekurs mit den Begehren, (1) es sei der Einspracheentscheid vom 23. Februar 2023 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2020 teilweise aufzuheben und die in der Steuererklärung geltend gemachten Unterhaltsbeiträge für den Sohn B.\_\_\_\_, geboren im Jahr 2005, im Umfang von Fr. 24'365.-- vollumfänglich zum Abzug zuzulassen; (2) unter Kosten -und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin. Die Rekurrentin bestreitet nicht, dass systembedingt keine Kumulation von Unterhaltsabzügen und Sozialabzügen möglich sei. Die Aussage der Steuerbehörde im Einspracheentscheid, dass im Steuerrecht bezüglich gemeinsamer Kinder der häuslichen Gemeinschaft und dem Wohnsitz entscheidende Bedeutung zukomme, führe jedoch am Thema vorbei. Denn für den Abzug für Unterhaltsbeiträge seien der Wohnsitz bzw. die häusliche Gemeinschaft eben gerade nicht massgebend. Die Steuerverwaltung verweigere den Abzug für Unterhaltsbeiträge indirekt, indem sie den Anspruch auf den Kinderabzug bzw. Tarifvorteil der Rekurrentin fälschlicherweise zuspreche und folglich den Abzug für Unterhaltsleistungen aus steuersystematischen Gründen verweigere. Für den Abzug von Unterhaltsbeiträgen sei massgebend, dass es sich um keine freiwilligen Beiträge, sondern um familienrechtlich geschuldete Unterhaltsbeiträge handle und dass die Eltern nicht mehr gemeinschaftlich besteuert würden. Das Bundesgericht habe mehrfach festgehalten, dass unerheblich sei, ob die Eltern in einem gemeinsamen Haushalt lebten oder nicht – massgeblich sei allein, dass die Eltern nicht mehr gemeinschaftlich besteuert würden. Wenn der gemeinsame Haushalt der Eltern unmassgeblich sei, müsse daher auch unerheblich sein, wo das betreffende Kind einwohneramtlich gemeldet sei. Demzufolge knüpfe der steuerrechtliche Abzug für Unterhaltsbeiträge weder an den Wohnsitz noch die Obhut an. Gemäss Scheidungsurteil vom 28. September 2016 bestehe für die Kinder das gemeinsame Sorgerecht, wobei B.\_\_\_\_ unter der Obhut des Vaters stehe. Gemäss Ziff. 2 der Scheidungsvereinbarung werde dieser einwohneramtlich bei der Rekurrentin gemeldet, sofern der Vater Wohnsitz im Ausland nehme. Diese Ziffer tangiere aber weder die Obhut durch den Vater noch

die wöchentlich alternierende Betreuung. Ebenso wenig führe sie dazu, dass die Rekurrentin keine Unterhaltsbeiträge mehr leisten müsse. Die von der Behörde ins Feld geführte Argumentation, dass die «faktisch überwiegende Obhut» bei der Steuerpflichtigen läge, sei für die Geltendmachung des Unterhaltsabzugs irrelevant. Ohnehin knüpfe die Behörde die «faktische Obhut» und die häusliche Gemeinschaft einzig an die einwohneramtliche Meldung bzw. den Schweizer Schulbesuch an. Die Rekurrentin habe aufgrund der Scheidungsvereinbarung weiterhin Unterhaltsbeiträge zu leisten. Der Wohnsitz des Vaters in C.\_\_\_\_ (F) sei aufgrund der geringen Distanz zu D.\_\_\_\_ mit dem Schulbesuch in der Schweiz vereinbar. Die Distanz von C.\_\_\_\_ (F) bis F.\_\_\_\_ (F) betrage lediglich ca. 8 km. In F.\_\_\_\_ bestehe mit der Tramlinie Nr. xx ein direkter Anschluss nach D.\_\_\_\_. Auch die Autofahrt von D.\_\_\_\_ nach C.\_\_\_\_ (F) betrage rund 20 Minuten und sei daher eine gängige Distanz für Basel und Agglomeration. Der Vater habe weiterhin die Obhut über B.\_\_\_\_ inne, zumal die Rekurrentin aufgrund dessen Erwerbslosigkeit einer 100%-Erwerbstätigkeit nachgehen müsse. Der Vater sei dabei weiterhin für die alltäglichen Bedürfnisse des Sohnes zuständig, der die finanzielle Hauptlast des Sohnes trage und über die Unterhaltsbeiträge finanziert erhalte.

Überdies verneint die Rekurrentin das Vorliegen des Sozialabzugs. Das Tragen der Kosten des Kindesunterhalts beziehe sich auf die Leistungen, welche der Empfänger der Leistung dank der erhaltenen Unterhaltsbeiträge für den Unterhalt des Kindes tätige. Derjenige, der die Unterhaltsbeiträge leiste, trage steuerlich betrachtet keine Kosten des Kindesunterhalts. Es stehe die finanzielle und nicht die persönliche Leistung im Mittelpunkt der steuerrechtlichen Betrachtung. Folglich sei der Sozialabzug nicht der Rekurrentin zuzuweisen.

Daneben verweist die Rekurrentin auf die Gesetzessystematik, wo die Gewinnungskosten und allgemeinen Abzüge vor den Sozialabzügen geregelt sind. Aufgrund des Reineinkommensprinzips wäre es stossend, wenn den Sozialabzügen gegenüber den allgemeinen Abzügen Vorrang gegeben würde. Dies bedeute im vorliegenden Fall, dass die Unterhaltsbeiträge als allgemeiner Abzug vorgingen.

Mit Vernehmlassung vom 31. Mai 2023 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Im Wesentlichen verweist sie auf die im Einspracheentscheid vom 23. Februar 2023 vorgetragene Begründung. Sie wirft die Frage auf, ob die Rekurrentin mit dem Wegzug des ehemaligen Ehemannes nach Frankreich nicht faktisch Unterhaltszahlungen an sich selbst leiste, die steuerlich nicht zum Abzug gebracht werden könnten. Die einwohneramtliche Ummeldung in die Schweiz sei erfolgt, sodass der Sohn B.\_\_\_\_ weiterhin in Genuss des Schulbesuchs in der Schweiz kommen könne. Damit sei erstellt, dass dieser Wohnsitz bei der Rekurrentin habe und sich sein Lebensmittelpunkt dort befinde. Obwohl sich beide Eltern das Sorgerecht teilen würden, werde dieses faktisch mehrheitlich von der Mutter ausgeübt, in deren Obhut sich B.\_\_\_\_ tatsächlich befinde. Der Hinweis auf den Wohnsitz des Vaters im Grenzgebiet sowie die die Distanz von C.\_\_\_\_ (F) bis F.\_\_\_\_ (F), wo man der Tramlinie Nr. xx direkt nach D.\_\_\_\_ zu steigen könne, vermöge weder den Wohnsitz des Sohnes in C.\_\_\_\_ (F) zu belegen noch die natürliche Vermutung des Wohnsitzes des Sohnes bei der Mutter umzustossen. Es erscheine umso mehr lebensfremd, dass der Sohn täglich diese Strecke pendle; dies umso mehr als die Mutter selber in D.\_\_\_\_ wohne. Die Rekurrentin zahle somit Unterhalt für ihr Kind, welches bei

ihr selber wohne. Der Sohn wohne nicht beim Vater in Frankreich, weshalb auch keine Unterhaltszahlungen geschuldet seien.

Die Rekurrentin nimmt mit Eingabe vom 13. Juni 2023 Stellung zur Vernehmlassung und führt insbesondere aus, massgebend für den Kinderabzug seien die rein rechtlichen, nicht die faktischen Verhältnisse und schon gar nicht sogenannte natürliche Vermutungen. Es stelle sich die Frage, wie es überhaupt möglich sein soll, dass die Rekurrentin eine tatsächlich und damit faktisch an einen Dritten geleistete Unterhaltszahlung gleichzeitig faktisch und damit tatsächlich an sich selbst leisten könne. Ferner sei der Wohnsitz von B.\_\_\_\_ für den Abzug von Unterhaltszahlungen nicht massgebend. Ausserdem sei die alternierende Obhut vorliegend nicht lebensfremd. Für die Fahrt von D.\_\_\_\_ nach C.\_\_\_\_ (F) benötige man ca. 20 Minuten. Es könne nicht lebensfremd sein, dass ein Sohn alle 2 Wochen während einer Woche diesen Schulweg auf sich nehme, um bei seinem Vater zu wohnen bzw. der Vater nicht von seinem Recht der alternierenden Betreuung Gebrauch machen würde, um mit seinem Sohn Zeit bzw. den Alltag zu verbringen. Im Übrigen sei der Vater tagsüber zu Hause und könne seinen Sohn tatsächlich betreuen und schulisch unterstützen. Letztlich seien die Unterhaltszahlungen an den Ex-Mann gemäss Scheidungsurteil geschuldet und könnten von diesem bei Nichtbegleichung schuldrechtlich eingetrieben werden. Eine Unterhaltszahlung an die Rekurrentin selbst sei weder vertraglich noch faktisch gegeben.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen 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. 10'000.-- nicht übersteigt, von der Dreierkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

#### **2.**

Vorliegend ist streitig und zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht den Abzug für Unterhaltszahlungen in Höhe von Fr. 24'365.-- für den Sohn B.\_\_\_\_ gestrichen und im Gegenzug den Kinderabzug und den Versicherungsabzug gewährt hat. Ausserdem wird zu beurteilen sein, ob der Vollsplitting-Tarif zur Anwendung gelangt.

### 3.

Zunächst ist auf die Abzugsfähigkeit der Unterhaltszahlungen für B.\_\_\_\_\_ im Umfang von Fr. 24'365.-- einzugehen.

**3.1.** Nach Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) werden von den gesamten steuerbaren Einkünften, die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet. Gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG gelten als allgemeine Abzüge u.a. Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrenntlebenden Ehegatten sowie Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten. Gemäss § 29 Abs. 1 lit. i StG werden Unterhaltsbeiträge für den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten sowie Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten von den steuerbaren Einkünften abgezogen.

**3.2.** Unterhaltszahlungen (Alimente) sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs.<sup>1</sup> Alimentenzahlungen an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrenntlebenden Ehegatten sowie Alimentenzahlungen für Kinder werden nach dem Zuflussprinzip bei demjenigen Ehegatten als Einkommen besteuert, welcher die Beiträge für sich und die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder empfängt. Dementsprechend werden diese Unterhaltsbeiträge beim leistenden Ehegatten vollumfänglich zum Abzug zugelassen.<sup>2</sup> Der Rechtsgrund für die Unterhaltsbeiträge muss in einer Scheidung, gerichtlichen oder tatsächlichen Trennung und/oder in einem Kindsverhältnis liegen, wobei der Elternteil die Unterhaltsbeiträge für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält.<sup>3</sup> Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen für minderjährige Kinder gilt ausschliesslich für familienrechtlich geschuldete Leistungen, welche in Erfüllung einer Rechtspflicht erbracht werden; freiwillig erbrachte Alimente sind demgegenüber nicht abzugsfähig.<sup>4</sup>

**3.3.** In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsa-

---

<sup>1</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 31 N 62.

<sup>2</sup> REICH/WEIDMANN in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. Aufl., Basel 2022, Art. 7 N 97; REICH/VON AH/BRAWAND, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), a.a.O., Art. 9 N 38; vgl. auch Ziff. 14.5.1 des Kreisschreibens Nr. 30 der ESTV betreffend Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 21. Dezember 2010, 2. Aufl. 2014 (nachfolgend KS Nr. 30).

<sup>3</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., § 23 N 58.

<sup>4</sup> BGer 2C\_160/2022 vom 27. Dezember 2022 E. 2.1; KS Nr. 30 Ziff. 14.2.2 m.w.H.

chen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.<sup>5</sup>

**3.4.** Dem Entscheid des Gerichtspräsidenten des Zivilkreisgerichts Basel-Landschaft West vom 28. September 2016 ist zu entnehmen, dass die elterliche Sorge über B.\_\_\_\_ die Eltern gemeinsam ausüben. B.\_\_\_\_ steht unter der Obhut des Vaters und die Rekurrentin hat diesem Unterhaltszahlungen für ihren Sohn zu leisten. Der Vater kommt für sämtliche Kosten von B.\_\_\_\_ auf – mit Ausnahme der Kosten, die anfallen, wenn sich B.\_\_\_\_ bei seiner Mutter aufhält und mit Ausnahme der Kosten im Zusammenhang mit dem Skisport von B.\_\_\_\_; diese Kosten werden von der Rekurrentin getragen. Ausserdem wurde vereinbart, dass, sofern der Vater Wohnsitz im Ausland nimmt, B.\_\_\_\_ "einwohneramtlich" bei der Rekurrentin in D.\_\_\_\_ angemeldet wird. Der Grund dafür war gemäss Aussagen der Rekurrentin, dass B.\_\_\_\_ weiterhin die Schulen im Kanton Basel-Landschaft besuchen kann. Der Scheidungsvereinbarung lässt sich weiter entnehmen, dass die wöchentlich alternierende Betreuung der Kinder fortgeführt wird.

Der bereits in der Scheidungskonvention für möglich gehaltene Wohnsitzwechsel des Vaters ins Ausland hat inzwischen stattgefunden, weswegen B.\_\_\_\_ bei der Rekurrentin in D.\_\_\_\_ angemeldet wurde. Fraglich ist, ob sich dieser Umstand auf die Abzugsfähigkeit der Unterhaltszahlungen auswirkt. Hinsichtlich der Obhut und der Unterhaltszahlungen ist in der Scheidungskonvention nicht statuiert, dass sich diese aufgrund der einwohneramtlichen Meldung bei der Rekurrentin ändern würden. Folglich liegt laut Konvention die Obhut nach wie vor beim Vater und die Unterhaltszahlungen sind geschuldet.

**3.5.** Die Steuerverwaltung bestreitet grundsätzlich nicht, dass die Unterhaltszahlungen im Umfang von Fr. 24'365.-- geleistet wurden. Vielmehr wird im Einspracheentscheid ausdrücklich erwähnt, dass die effektive Zahlung von Unterhaltsbeiträgen (weiterhin) nicht bestritten wird. Anlässlich der Verhandlung führt die Steuerverwaltung hingegen erstmals an, dass kein Nachweis über die Verwendung der bezahlten Beträge vorhanden sei. Da die Bezahlung und Verwendung der Unterhaltszahlungen bis anhin nicht bestritten war, sieht das Steuergericht indes keinen Grund, in Zweifel zu ziehen, dass die zweckgebundene Bezahlung der Unterhaltsbeiträge genügend nachgewiesen ist. Im Übrigen hat die Rekurrentin sowohl in der Rekurschrift als auch an der heutigen Verhandlung glaubhaft dargelegt, dass die Ausgaben für B.\_\_\_\_ strikt getrennt sind und der Vater nach wie vor für die täglichen Ausgaben von B.\_\_\_\_ zuständig ist. Die Ausgaben der Rekurrentin würden sich – neben den Unterhaltsbeiträgen – auf die im Schweizer Haushalt anfallenden zusätzlichen Kosten (z.B. Nahrung) oder allfällige (freiwillige) gemeinsame Aktivitäten (z.B. Sommerferien, Restaurantbesuch) beschränken. Dies stimmt denn auch mit der aktenkundigen Scheidungskonvention überein.

---

<sup>5</sup> Vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. Zürich 2016, S. 519; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 Rz. 8 ff.

**3.6.** Weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Unterhaltszahlungen ist wie bereits ausgeführt, dass diese nicht freiwillig geleistet werden<sup>6</sup>. Vorliegend werden die Unterhaltsbeiträge aufgrund eines gerichtlichen Urteils geleistet, womit sie prima vista grundsätzlich als unfreiwillige Leistung einzustufen sind. Hingegen ist in casu folgendes zu beachten: Aufgrund des Wegzugs des Ex-Ehemanns nach Frankreich wurde B.\_\_\_\_ bei der Rekurrentin in D.\_\_\_\_ einwohneramtlich angemeldet. Bezüglich der Obhut und der Bezahlung der Unterhaltszahlungen hat sich jedoch formell nichts geändert, was auf den ersten Blick wenig nachvollziehbar ist: Die schrifttenpolizeiliche Anmeldung kann nämlich durchaus als Indiz für die (fortbestehende) Absicht des dauernden Verbleibens von B.\_\_\_\_ in D.\_\_\_\_ gewertet werden kann; dies umso mehr, als B.\_\_\_\_ unbestrittenermassen auch weiterhin in D.\_\_\_\_ die Schule besucht und der Schulweg somit offenkundig bedeutend kürzer ist, als er dies von C.\_\_\_\_ (F) aus wäre. Bei dieser Sachlage ist es verständlich, dass die Steuerverwaltung zur Auffassung gelangt ist, B.\_\_\_\_ lebe faktisch bei seiner Mutter. Ist dies der Fall, so hätte die Rekurrentin aufgrund der geänderten Situation wohl eine Anpassung des Scheidungsurteils – und damit verbunden eine Anpassung der Obhut und der Unterhaltszahlungen – verlangen können; unterlässt sie dies, so steht die Frage im Raum, ob die von ihr geleisteten Zahlungen nunmehr als freiwillig erscheinen. An der heutigen Verhandlung hat die Rekurrentin jedoch ausführlich und nachvollziehbar dargelegt, weshalb sie trotz der veränderten Sachlage keine Abänderung des Scheidungsurteils angestrebt hat. So möchte sie einen Schlussstrich ziehen und keinen weiteren Gerichtsprozess – verbunden mit erneuten Auseinandersetzungen mit ihrem Ex-Ehemann – einleiten. Ferner bestünde die Möglichkeit, dass der Vater sich auf den Standpunkt stelle, er wolle den Sohn zu sich nehmen, was dazu führen würde, dass B.\_\_\_\_ allenfalls nicht mehr in der Schweiz zur Schule gehen könnte. Aufgrund all dieser Umstände kommt das Steuergericht zum Schluss, dass es der Rekurrentin nicht zuzumuten ist, eine Abänderung des Scheidungsurteils zu verlangen. Folglich sind die Unterhaltszahlungen nach wie vor als unfreiwillige Leistungen zu qualifizieren und die Voraussetzungen für den Abzug der Unterhaltszahlungen in Höhe von Fr. 24'365.-- für den minderjährigen Sohn B.\_\_\_\_ erweisen sich mithin als erfüllt.

#### **4.**

Des Weiteren ist auf den Kinderabzug, den Versicherungsabzug und den Vollsplitting-Tarif einzugehen.

**4.1.** Gemäss § 34 Abs. 2 StG wird für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene oder ledige Steuerpflichtige, die mit unterstützungsbedürftigen Personen oder Kindern, für die ein Kinderabzug gemäss Abs. 4 gewährt wird, in häuslicher Gemeinschaft leben, der Steuersatz des halben steuerbaren Gesamteinkommens angewendet, mindestens aber der Minimalsteuersatz (sog. Vollsplitting-Tarif). Für den anwendbaren Steuersatz gemäss Abs. 1 und 2 sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend (§ 34 Abs. 3 StG).

---

<sup>6</sup> vgl. hiervor E. 3.2 in fine.

Der gemäss § 34 Abs. 1 und 2 ermittelte Einkommenssteuerbetrag ermässigt sich um Fr. 750.-- pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Sorge hat beziehungsweise hatte. Bei Zuteilung des gemeinsamen Sorgerechts (gemäss Art. 133 Abs. 3 oder Art. 298a Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB; SR 210]) steht der Abzug demjenigen Elternteil zu, der den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet. Der Abzug kann pro Kind nur einmal geltend gemacht werden. Sofern das Einkommen des Kindes die Steuerfreigrenze übersteigt, entfällt der Abzug. Für die Gewährung des Abzugs sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend (§ 34 Abs. 4 StG).

§ 29 Abs. 1 lit. k StG statuiert, dass sich der Maximalbetrag für den Abzug der Versicherungsbeträge um Fr. 450.-- für jedes Kind, für das ein Kinderabzug gemäss § 34 Abs. 4 StG beansprucht werden kann, erhöht.

**4.2.** Die Steuerverwaltung stellt sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, B.\_\_\_\_ lebe bei der Rekurrentin, weshalb dieser der Kinderabzug und der Versicherungsabzug betreffend B.\_\_\_\_ zu gewähren seien. Der Wohnsitz von B.\_\_\_\_ ist hingegen vorliegend gar nicht relevant, da B.\_\_\_\_ unter dem gemeinsamen Sorgerecht der Eltern steht und demnach der Abzug demjenigen Elternteil zugeteilt wird, der den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet. Werden Unterhaltsbeiträge geltend gemacht, steht der Kinderabzug jenem Elternteil zu, aus dessen versteuerten Einkünften der Unterhalt des unter seiner elterlichen Sorge stehenden Minderjährigen zur Hauptsache bestritten wird, d.h. der Elternteil, der die Unterhaltsleistungen erhält, kann den Kinderabzug sowie den Versicherungsabzug geltend machen.<sup>7</sup> Dies ist in casu nicht die Rekurrentin, sondern der Kindsvater, wobei offenbleiben kann, wie es sich diesbezüglich nach dem auf letzteren anwendbaren französischen Recht verhält.

**4.3.** Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, ist es grundsätzlich nicht möglich, neben den Sozialabzügen (Kinderabzug und Versicherungsabzug) und damit verknüpft dem Vollsplittung-Tarif zusätzlich auch Alimentenzahlungen zum Abzug zu bringen. Dass keine Kumulation von Unterhaltsabzügen und den Sozialabzügen (Kinderabzug und Versicherungsabzug) möglich ist, bestreitet die Rekurrentin nicht. Dementsprechend hat sie für ihren Sohn B.\_\_\_\_ zu Recht auch nur die Unterhaltsabzüge geltend gemacht. In Bezug auf den Vollsplittung-Tarif ist die vorliegende Konstellation allerdings speziell: Neben B.\_\_\_\_ hat die Rekurrentin noch ihre Tochter E.\_\_\_\_. Diese ist bereits volljährig, befindet sich jedoch noch in Ausbildung. Sie lebt in häuslicher Gemeinschaft mit der Rekurrentin. Hinsichtlich E.\_\_\_\_ sind die Voraussetzungen für die Anwendung des Kinderabzugs, des Abzugs für Versicherungsprämien und des Vollsplittung-Tarifs erfüllt.

In der vorliegenden, besonderen Konstellation liegen folglich bei einer steuerpflichtigen Person zwei verschiedene Verhältnisse vor: Zum einen die Bezahlung von Unterhaltsleistungen für den

---

<sup>7</sup> KS Nr. 30, Ziff. 14.5.2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., § 34 N 28.

Sohn B.\_\_\_\_, welcher unter der Obhut des Vaters steht, und zum anderen die volljährige, sich jedoch noch in Ausbildung befindende Tochter E.\_\_\_\_, welche bei der Rekurrentin lebt. Fraglich ist, wie vor diesem Hintergrund das Kumulationsverbot zu interpretieren ist und ob die Bezahlung der Unterhaltsbeiträge auch in diesem Fall die Anwendung des Vollsplitting-Tarifs ausschliesst.

**4.4.** Der Einheitstarif ohne Vollsplitting basiert auf der Vorstellung, dass bloss eine Person aus dem steuerbaren Einkommen leben muss. Muss das steuerbare Einkommen aber für mehr als eine Person zur Verfügung stehen, entstehen nicht nur zusätzliche Kosten für diese zusätzliche(n) Person(en), sondern auch die Grundkosten steigen an.<sup>8</sup> Vorliegend hat die Rekurrentin gewisse Mehrkosten zu tragen, da ihre Tochter E.\_\_\_\_ mit ihr in häuslicher Gemeinschaft lebt. Infolgedessen rechtfertigt es sich, hier den Vollsplitting-Tarif anzuwenden, obwohl auch die Unterhaltsbeiträge für B.\_\_\_\_ abzugsfähig sind. So werden nämlich die Unterhaltsbeiträge auf das einzelne Kind bezogen; der Vollsplitting-Tarif basiert hingegen darauf, ob mehr als eine Person vom steuerbaren Einkommen leben muss.

Dieses Vorgehen trägt auch dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) Rechnung: Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird sowohl durch die Unterhaltszahlungen für B.\_\_\_\_ als auch durch die Tochter E.\_\_\_\_, welche bei der Rekurrentin wohnt, geschmälert. Entsprechend sind auch die jeweils vorgesehenen gesetzlichen Privilegierungen zu gewähren.

Nach dem Gesagten rechtfertigt es sich in der vorliegenden, speziellen Konstellation – in welcher in Bezug auf die beiden Kinder unterschiedliche Situationen vorliegen – den Vollsplitting-Tarif zu gewähren, obwohl auch der Abzug für Unterhaltsbeiträge gewährt wird.

## **5.**

Zusammenfassend erweist sich der Rekurs als begründet und ist gutzuheissen. Die Steuerverwaltung ist anzuweisen, die Unterhaltszahlungen in Höhe von Fr. 24'365.-- zum Abzug zuzulassen.

Die Verfahrenskosten werden 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) in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- sind zufolge des vollständigen Ob-siegens der Rekurrentin der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- ist der Rekurrentin zurückzuerstatten.

---

<sup>8</sup> Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 36 N 38.

**Demgemäss erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird gutgeheissen und die Steuerverwaltung angewiesen, die Unterhaltszahlungen im Umfang von Fr. 24'365.-- zum Abzug zuzulassen.

**2.**

Die Steuerverwaltung hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen. Der von der Rekurrentin bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'500.-- wird ihr zurückerstattet.

**3.**

Mitteilung an die Rekurrentin (1), die Gemeinde D.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).