



Entscheid vom 7. Juli 2017 (510 17 29)

Unterhaltsbeiträge

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichterin M. Elbert, Steuer-
richter R. Richner, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**_____,

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2015**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer vom 22. September 2016 wurden die in Höhe von Fr. 16'200.-- deklarierten Unterhaltsbeiträge nicht zum Abzug zugelassen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, wie bereits im Vorjahr mitgeteilt, könne ohne Nachweis kein Abzug gewährt werden.

2. Mit Eingabe vom 28. September 2016 erhob der Pflichtige u.a. mit dem Begehren, es seien Unterhaltsbeiträge von Fr. 16'200.-- zum Abzug zuzulassen, Einsprache. Mit Einsprachebegründung vom 31. Oktober 2016 machte er geltend, gemäss Scheidungsurteil habe er seiner Ex-Ehefrau während 24 Monaten je Fr. 1'800.-- zahlen müssen. Da seine Ex-Ehefrau eine Wohnung einrichten müssen, habe er ihr im August 2013 Fr. 10'800.-- überwiesen, so dass er die Alimente bereits nach rund einem Jahr vollständig beglichen gehabt habe.

3. Mit Einspracheentscheid vom 13. März 2017 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen, hinsichtlich der hier strittigen Unterhaltsbeiträge aber abgewiesen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, die letzte Unterhaltszahlung sei am 28. November 2014 überwiesen worden, so dass im vorliegend strittigen Steuerjahr 2015 keine Alimentenzahlungen abzugsfähig seien.

4. Mit Eingabe vom 23. März 2017 erhob der Pflichtige mit den Begehren, 1. Es seien Unterhaltsbeiträge von Fr. 16'200.-- zum Abzug zuzulassen, 2. Eventualiter seien die Veranlagungen der Steuerjahre 2013 und 2014 so zu rektifizieren, dass sämtliche Unterhaltszahlungen von Fr. 43'200.-- berücksichtigt werden, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, mit seiner Ex-Ehefrau habe er vereinbart, dass er mit den Alimentenzahlungen ab Oktober 2013 beginne. Bei Unterhaltszahlungen sei die Fälligkeit massgebend. Fällig sei die erste Rate im Oktober 2013 gewesen, die letzte im September 2015. Für das Steuerjahr 2013 habe er entsprechend 3 Monate à Fr. 1'800.-- abgezogen und nicht die effektiv bezahlten Beträge. Mit Eingabe vom 24. April 2017 machte der Pflichtige geltend, bei den vorzeitigen Zahlungen habe es sich um Darlehen an seine Ex-Ehefrau gehandelt, welche zurückerstattet worden seien, indem diese an die fälligen Unterhaltszahlungen bis September 2015 angerechnet worden seien.

5. Mit Vernehmlassung vom 2. Mai 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, der Pflichtige trage die Beweislast für den Nachweis der effektiv im Jahr 2015 geleisteten Unterhaltsbeiträge. Bereits in der Abweichungsbeurteilung der Veranlagungsverfügung des Steuerjahres 2013 sei dem Pflichtigen mitgeteilt worden, dass die Unterhaltszahlungen in der nächsten Steuererklärung zu belegen seien. Im Jahr 2014 sei er erneut explizit darauf aufmerksam gemacht worden, dass im Folgejahr bei fehlendem Zahlungsnachweis der Abzug verweigert werden müsse. Die behaupteten Darlehen seien nicht belegt, zumal eine entsprechende Deklaration in der Steuerklärung fehle.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest. Die Frage, ob im Jahr 2013 die effektiv bezahlten Unterhaltsbeiträge von Fr. 21'600.--, so sie denn geltend gemacht worden wären, abgezogen hätten werden können, wird vom Vertreter der Steuerverwaltung bejaht.

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 unter dem Titel Ehegattenunterhaltsbeiträge Fr. 16'200.-- zum Abzug zuzulassen sind.

a) Nach Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) 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.

b) Unterhaltszahlungen (Alimente) sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 33 N 48). Zum laufenden Lebensbedarf eines Kindes im Sinne von Art. 276 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 gehören neben existenziellen Grundbedürfnissen wie etwa Unterkunft, Nahrung, Bekleidung, Körper und Gesundheitspflege oder Ausbildung auch Beiträge an kulturelle oder sportliche Betätigungen, Erholung, Unterhaltung oder Taschengeld (Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 33 DBG N 21d). Alimentenzahlungen an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden 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 (Reich/von Ah/Brawand in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 7 StHG N 97 und Art. 9 StHG N 38). Der Rechtsgrund für die Unterhaltsbeiträge muss in einer Scheidung oder gerichtlichen Auflösung bei eingetragenen Partnerschaften, gerichtlichen oder tatsächlichen Trennung und/oder in einem Kindsverhältnis liegen, wobei der Elternteil die Unterhaltsbeiträge für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält. Regelmässig werden die Unterhaltsbeiträge in einem gerichtlichen Urteil oder einer Vereinbarung festgehalten. Unterhaltsbeiträge sind aber auch dann steuerbar, wenn der Leistende sie ausrichtet ohne Vorliegen einer (schriftlichen) Vereinbarung oder eines richterlichen Entscheids (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 23 N 59). Nicht abziehbar sind kraft ausdrücklicher Anordnung Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten. Solche Leistungen sind beim Empfänger steuerfrei (Reich/von Ah/Brawand in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 9 StHG N 40). Der Leistende kann sie dementsprechend steuerlich nicht bzw. nur im Rah-

men des Unterstützungsabzugs zum Abzug bringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 24 N 82).

c) Unterhaltsbeiträge sind grundsätzlich als Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen des Unterhaltsverpflichteten abziehbar, während der Unterhaltsberechtigte sie entsprechend als Einkommen zu versteuern hat, womit das Korrespondenzprinzip verwirklicht wird (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 133 II 305, E. 6). Der beim Leistenden zum Abzug zugelassene Betrag muss mit jenem übereinstimmen, der beim Leistungsempfänger als Einkommen erfasst wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 33 N 53).

d) Der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dieser hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., Zürich 2016, S. 519; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 19 N 8 ff.; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 10. Februar 2017, 510 16 84, E. 4a). Für einen rechtsgenügenden Nachweis gehört die Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege, nicht nur die Vorlage der Rechnung allein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 132 N 65, m.w.H.).

e) Das Einkommenssteuerrecht beruht auf dem Gedanken der Periodizität. Danach wird dasjenige Einkommen besteuert, das einer steuerpflichtigen Person während einer Steuerperiode von einem Kalenderjahr zufließt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 41 N 4, 9). Aus dem Wesen der Einkommenssteuer ergibt sich, dass Einkünfte erst besteuert werden können, wenn sie der steuerpflichtigen Person zugeflossen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 41 N 19). Als Zeitpunkt des Einkommenszuflusses kommen grundsätzlich in der zeitlichen Abfolge drei Tatbestände in Frage: wenn die steuerpflichtige Person den Anspruch erwirbt, wenn dieser fällig oder wenn er erfüllt wird. Es kann nur einer dieser Vorgänge als Zufluss einer steuerbaren Einkunft betrachtet werden, wobei für jeden einzelnen Zufluss zu entscheiden ist, ob und wann er steuerrelevant ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 41 N 20 f.). Alimentenzahlungen können - angesichts des Umstands, dass sie häufig nur zögerlich und unregelmässig bezahlt werden - erst dann besteuert bzw. abgezogen werden, wenn sie effektiv bezahlt worden sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 41 N 97 und 115, m.w.H.).

f) Auch die basellandschaftliche Praxis stellt darauf ab, dass die Unterhaltsbeiträge tatsächlich bezahlt wurden und die effektive Zahlung der geltend gemachten Alimente nachgewiesen wird (StGE vom 26. Oktober 2007, Nr. 077/2007, E. 3, www.bl.ch/steuergericht; StGE vom 28. April 2017, 510 17 13, E. 2). Da Alimentenschuldner und -gläubiger oft von Unterhaltsverträgen bzw. Eheschutz- oder Scheidungsurteilen abweichen, reicht die Einreichung dieser Unterlagen also nicht. Damit der Zahlungsfluss nachvollzogen werden kann, werden seitens der Steuerverwaltung daher zu Recht die entsprechenden Zahlungsbelege eingefordert.

g) Vorliegend wurde der Pflichtige mit Ziff. 2 des Entscheides des Bezirksgerichts B.____ vom 27. Juni 2013 zur Zahlung während 24 Monaten ab Rechtskraft des Scheidungsurteils von monatlichen und monatlich vorauszahlbaren Unterhaltsbeiträgen von Fr. 1'800.--, total somit Fr. 43'200.--, an die Ehefrau verpflichtet.

h) Im Jahr 2013 deklarierte der Pflichtige Fr. 5'400.-- (= 3 x Fr. 1'800.--). Mit Verfügung der Staatssteuer 2013 vom 24. Juli 2014 wurde derselbe Betrag veranlagt, wobei, gestützt auf die vorstehend zitierte Praxis, richtigerweise angemerkt wurde, dass der nächsten Steuerklärung Zahlungsbelege beizulegen seien. Im Jahr 2014 deklarierte der Pflichtige Fr. 21'600.-- (= 12 x Fr. 1'800.--). Mit Verfügung der Staatssteuer 2014 vom 25. Juni 2015 wurde derselbe Betrag veranlagt, wobei angemerkt wurde, dass der Abzug für diese Steuerperiode ausnahmsweise akzeptiert werde, man jedoch erneut darauf hinweise, dass der Pflichtige im nächsten Jahr die Zahlungsnachweise erbringen, ansonsten der Abzug aufgerechnet werden müsse. Im hier strittigen Steuerjahr 2015 deklarierte der Pflichtige Fr. 16'200.-- (= 9 x Fr. 1'800.--), welche, wie eingangs erwähnt, mit der Begründung, wie bereits im Vorjahr mitgeteilt, könne ohne Nachweis kein Abzug gewährt werden, nicht zum Abzug zugelassen wurden.

i) Dem Kontoauszug der C.____-bank sind Zahlungen des Pflichtigen an die Ex-Ehefrau im Jahr 2013 von total Fr. 21'600.-- (= Fr. 10'800.-- + Fr. 5'400.-- + Fr. 5'400.-- [3 x Fr. 1'800.--]) und im Jahr 2014 von insgesamt Fr. 21'600.-- (= Fr. 3'600.-- + Fr. 18'000.-- [10 x Fr. 1'800.--]), total somit Fr. 43'200.-- zu entnehmen. Für das hier strittige Steuerjahr 2015 wurden keine Zahlungen nachgewiesen. Da wie hiavor gesehen auf den Zahlungsfluss abzustellen ist, ist im Jahr 2015 kein Abzug zu gewähren.

j) Der Pflichtige macht nun aber geltend, bei Alimentenzahlungen sei die Fälligkeit massgebend. Wenn effektiv auf die Fälligkeit abzustellen wäre, wären, wenn schon, im Jahr 2013 fünf und nicht wie vom Pflichtigen geltend gemacht drei monatliche Alimentenzahlungen

zu deklarieren gewesen. Die Unterhaltsbeiträge waren nämlich wie hiavor gesehen ab Rechtskraft des Scheidungsurteils vom 27. Juni 2013 geschuldet, mithin ab August 2013 und nicht, wie der Pflichtige geltend macht, ab Oktober 2013. Der Pflichtige macht weiter geltend, er sei mit seiner Ex-Ehefrau übereingekommen, insofern vom Scheidungsurteil abzuweichen, dass er ihr die Alimentenzahlungen, wenigstens teilweise, vor deren Fälligkeit zukommen lasse. Da seine Ex-Ehefrau eine Wohnung habe einrichten müssen, habe er ihr beispielsweise im August 2013 Fr. 10'800.-- überwiesen, so dass er die Alimente bereits nach rund einem Jahr vollständig beglichen gehabt habe. Bei den vorzeitigen Zahlungen habe es sich um Darlehen an seine Ex-Ehefrau gehandelt, welche zurückerstattet worden seien, indem diese an die fälligen Unterhaltszahlungen angerechnet worden seien. Im September 2015 seien die Darlehen mit dem Ende der Alimentenzahlungen abbezahlt worden. Weder für die geltend gemachte Abweichung von den Fälligkeiten gemäss Scheidungsurteil noch für die behaupteten Darlehen existiert ein Nachweis, zumal die letzteren in der Steuererklärung des Pflichtigen nicht deklariert wurden. Zudem hat die telefonische Rückfrage des Steuergerichts bei der Steuerverwaltung bzw. Einwohnerkontrolle D.____ ergeben, dass sich die Ex-Ehefrau des Pflichtigen per 30. September 2013 nach E.____ abgemeldet hat. Entsprechend existiert keine Veranlagung der Staatssteuer 2013 betreffend die Ex-Ehefrau des Kantons Basel-Landschaft. Eine schriftliche Anfrage des Steuergerichts bei der Steuerverwaltung der Gemeinde E.____ hat ergeben, dass sich die Ex-Ehefrau dort erst per 1. Oktober 2014 angemeldet hat, so dass für das Steuerjahr 2013 auch keine Veranlagung des Kantons F.____ existiert. Im Jahr 2014 deklarierte die Ehefrau Ehegattenunterhaltsbeiträge von Fr. 21'600.--, welche mit Verfügung der Staatssteuer 2014 des Kantons F.____ vom 12. April 2016 veranlagt wurden. Im Jahr 2015 deklarierte sie keine Ehegattenunterhaltsbeiträge, so dass mit Verfügung der Staatssteuer 2015 des Kantons F.____ vom 11. April 2017 auch keine solchen veranlagt wurden. Schulden gegenüber dem Pflichtigen aus Darlehen hat sie in beiden Jahren keine deklariert. Die Deklaration der Ex-Ehefrau widerspricht damit den Aussagen des Pflichtigen, ist sie doch offensichtlich nicht von der Fälligkeit der Alimente, sondern von den effektiven Unterhaltszahlungen ausgegangen, anders ist deren Deklaration im hier strittigen Steuerjahr 2015 nicht zu verstehen. Aufgrund der Behauptung des Pflichtigen hätte sie nämlich im Jahr 2014 das Darlehen und im hier strittigen Steuerjahr 2015 Fr. 21'600.-- deklarieren müssen. Auch aus dem Verhalten der Ex-Ehefrau kann der Pflichtige damit nichts zu seinen Gunsten ableiten, im Gegenteil, muss doch wie hier vor gesehen der beim Leistenden zum Abzug zugelassene Betrag mit jenem übereinstimmen, der beim Leistungsempfänger als Einkommen erfasst wird. Da bei der Ex-Ehefrau im Jahr 2015 kein Einkommen aus Alimenten erfasst wurde, ist auch aus diesem Grund beim Pflichtigen kein Abzug zu gewähren.

k) Schliesslich bleibt festzustellen, dass der Pflichtige wie hiavor gesehen bereits in den Veranlagungen der Jahren 2013 und 2014 darauf hingewiesen worden ist, dass die geltend gemachten Unterhaltsbeiträge eigentlich nur aufgrund von Zahlungsnachweisen abgezogen hätten werden können und im nächsten Jahr die entsprechenden Belege einzureichen seien. Trotzdem hat er im Jahr 2015 erneut Alimentenzahlungen geltend gemacht, dies im Bewusstsein bzw. unter Inkaufnahme, dass diese ohne entsprechende Belege, die er ja mangels entsprechender Zahlungen im Jahr 2015 gar nicht haben konnte, nicht mehr abgezogen werden können. In diesem Zusammenhang muss sich der Pflichtige zudem den Vorwurf gefallen lassen, dass er die Veranlagung der Staatssteuer 2013 trotz dem vorgenannten Hinweis in den Abweichungsbegründungen unangefochten in Rechtskraft erwachsen liess, anstatt im Einspracheverfahren die effektiv bezahlten Fr. 21'600.-- geltend zu machen.

Aus alledem ergibt sich, dass auf den Zahlungsfluss abzustellen ist und, da im Jahr 2015 keine Unterhaltsbeiträge geleistet wurden, der Hauptantrag abzuweisen ist.

3. Mit Eventualantrag ersucht der Pflichtige um Revision der Veranlagungen der Steuerjahre 2013 und 2014. Es stellt sich die Frage, welche Instanz für diesen Antrag zuständig ist.

a) Gemäss § 132 Abs. 4 StG ist für die Behandlung des Revisionsbegehrens diejenige Behörde zuständig, welche die fragliche Verfügung oder den fraglichen Entscheid erlassen hat. Das Verfahren wird in jenem Stadium, in welchem es sich bei Fällung des zu revidierenden Entscheids befunden hat, wieder aufgenommen. Deshalb ist für die Behandlung des Begehrens grundsätzlich jene Instanz zuständig, die sich mit den nachgebrachten Tatsachen oder Beweismitteln, wären sie im ordentlichen Verfahren beigebracht worden, hätte auseinandersetzen müssen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 157 N 6).

b) Hinsichtlich der Steuerjahre 2013 und 2014 hat das Steuergericht weder im vorliegenden Verfahren, in welchem es um das Steuerjahr 2015 ging, noch in einem anderen Verfahren einen Entscheid gefällt, da bis heute kein entsprechender Rekurs erhoben wurde. Deshalb ist die Steuerverwaltung zur Behandlung des Revisionsgesuches zuständig, so dass im vorliegenden Verfahren nicht darüber zu entscheiden ist, ob ein Revisionsgrund gegeben ist.

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Ausgangsgemäss hat der Rekurrent gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- zu bezahlen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent hat Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde D.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Gegen diesen Entscheid wurde am 17. November 2017 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Verfahrensnummer 810 17 308) erhoben.