

## Familienbesteuerung

### Festlegung von steuerbaren Unterhaltsbeiträgen

#### Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts, Lausanne vom 31. März 2016

*Bei einer gemeinsamen Veranlagung von Ehegatten, welche im Rechtsmittelverfahren eine separate Veranlagung aufgrund faktischer Trennung bewirken, müssen im Nachhinein die steuerbaren Unterhaltsbeiträge an Ehefrau und minderjährige Kinder ermittelt werden. Die unter dem Titel «Familiengeld» mit teilweise widersprüchlichen Argumenten überwiesenen Beträge seitens des Ehemannes werden deshalb ohne gegenteiligen Nachweis wie von der Vorinstanz festgelegt übernommen und sind nicht zu beanstanden.*

#### Sachverhalt:

A. Mit Veranlagungsverfügungen vom 1. März 2012 betreffend Staatssteuer und direkte Bundessteuer 2009 wurden A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend auch Steuerpflichtige) gemeinsam als Ehepaar besteuert. Hiergegen erhoben sie Einsprache und beantragten u.a. die getrennte Veranlagung, da sie seit dem 1. April 2009 getrennt leben würden. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft wies die Einsprache mit Entscheiden vom 28. Juni 2013 ab. Das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht) hiess den dagegen erhobenen Rekurs mit Entscheiden vom 11. April 2014 teilweise gut und wies die Steuerverwaltung an, die Steuerpflichtigen separat zu besteuern. Dabei seien der Ehefrau Unterhaltszahlungen des Ehemannes in der Höhe von CHF 111'581.– aufzurechnen.

Das hiergegen von den Steuerpflichtigen angerufene Kantonsgericht Basel-Landschaft hiess die Beschwerden mit Urteilen vom 14. Januar 2015 teilweise gut und wies die Angelegenheit zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Es erachtete die faktische Trennung der Ehegatten als gegeben, weshalb diese getrennt zu veranlagten seien. Der Ehefrau seien die von ihrem Ehemann bezahlten Unterhaltszahlungen in der Höhe von CHF 97'678.– als steuerbares Einkommen aufzurechnen. Dieser Betrag resultiere aus den vom Ehemann geleisteten Zahlungen von CHF 111'581.– abzüglich CHF 13'903.–, welche die Ehefrau für den Ehemann an die von diesem zu tragenden Ausbildungskosten an die erwachsene Tochter geleistet habe. Des Weiteren sei zu berücksichtigen, dass der Ehefrau ein Unterstützungsabzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG (SR 642.11) resp. § 33 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 (Steuergesetz, StG/BL; SGS 331) zustehe, da sie in der Steuer-

periode 2009 Unterstützungsleistungen an die volljährige Tochter in der Höhe von CHF 11'247.48 erbracht habe.

B. Die Steuerpflichtigen sind am 4. Juni 2015 mit Beschwerde in öffentlich-rechtlicher Angelegenheit sowie subsidiärer Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht gelangt und beantragen: «Die Urteile des Kantonsgerichts seien aufzuheben und es sei das Kantonsgericht anzuweisen, den Anteil des Ehemannes an den Steuern, welche die Ehefrau dank den vom Kantonsgericht als Alimente qualifizierten Zahlungen des Ehemannes bezahlte, nicht als Alimente zu qualifizieren.»

Die kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde, das Kantonsgericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

### *Erwägungen:*

#### I. Prozessuales

##### 1.

1.1. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen zwei praktisch übereinstimmende Urteile, welche dieselben Verfahrensbeteiligten betreffen und identische Rechtsfragen aufwerfen. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis; vgl. auch Urteil 2C\_693/2014 / 2C\_694/2014 vom 4. März 2015 E. 1.2).

##### 1.2.

1.2.1. Die angefochtenen Urteile wurden von einer kantonal letztinstanzlich zuständigen Gerichtsbehörde erlassen und betreffen eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG fällt. Hinsichtlich der Vorinstanz und des Streitgegenstands erweist sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten damit grundsätzlich als zulässig (vgl. Art. 82 lit. a i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] sowie Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG).

1.2.2. Nach Art. 90 BGG steht die Beschwerde an das Bundesgericht offen gegen Entscheide, die das Verfahren abschliessen (Endentscheide). Mit den angefochtenen Entscheiden wird die Sache an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Rückweisungsentscheide gelten grundsätzlich als Zwischenentscheide, weil sie das Verfahren nicht abschliessen, und können nur unter den Voraussetzungen von Art. 92 oder Art. 93 BGG beim Bundesgericht angefochten werden. Anders verhält es sich bloss, wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr bleibt und die Rückweisung bloss der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient; diesfalls liegt ein Endentscheid vor

(BGE 140 V 321 E. 3.2 S. 325; 134 II 124 E. 1.3 S. 127; 133 V 477 E. 4 S. 480 ff.). Im vorliegenden Fall hat das Kantonsgericht die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen zurückgewiesen. Dabei hat es die Höhe der als steuerbares Einkommen der Beschwerdeführerin aufzurechnenden Unterhaltszahlungen wie auch die Höhe des ihr zustehenden Unterstützungsabzugs festgehalten, womit der Steuerverwaltung kein Beurteilungsspielraum mehr verbleibt. Die angefochtenen Urteile sind daher als Endentscheide zu behandeln.

1.2.3. Im vorliegenden Verfahren vor Bundesgericht ist lediglich noch die Frage der Anrechnung von Unterhaltsbeiträgen bei der Beschwerdeführerin strittig (siehe E. 3). Die Beschwerdeführerin ist somit materiell beschwert und zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG). Demgegenüber verfügt der Beschwerdeführer, der – gemäss insoweit nicht angefochtenem vorinstanzlichen Urteil – von ihr getrennt zu veranlagten ist, nicht über ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung des angefochtenen Urteils (Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG). Soweit er Beschwerde führt, ist darauf nicht einzutreten. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist demnach mit dieser Einschränkung einzutreten (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG).

1.2.4. Für die subsidiäre Verfassungsbeschwerde bleibt gemäss Art. 113 BGG indes kein Raum, weshalb darauf nicht einzutreten ist. Die damit geltend gemachte Verletzung von Art. 9 BV ist gemäss Art. 95 lit. a BGG im Rahmen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zu prüfen.

## 2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution: BGE 139 II 404 E. 3 S. 415; 138 III 537 E. 2.2 S. 540; je mit Hinweisen). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten, insbesondere des Willkürverbots, gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 138 I 274 E. 1.6 S. 280).

Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C\_837/2014 vom 23. Februar 2015 E. 2.2).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung

der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). «Offensichtlich unrichtig» bedeutet dabei «willkürlich» (BGE 140 III 115 E. 2 S. 116). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen (BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356; 136 II 304 E. 2.5 S. 314).

2.3. In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252 mit Hinweisen).

## II. Direkte Bundessteuer

3. Die Vorinstanz hat in ihrem Entscheid zunächst geprüft, ob von einer faktisch getrennten Ehe der Beschwerdeführer auszugehen sei, und diese Frage – im Sinne der Beschwerdeführer – bejaht. Die Steuerverwaltung ist nach wie vor der Ansicht, dass die örtliche Trennung im fraglichen Steuerjahr 2009 durch berufliche Umstände und nicht durch die Aufgabe der ehelichen Gemeinschaft begründet gewesen und folglich keine getrennte Veranlagung vorzunehmen sei. Das Kantonsgericht hat sich eingehend mit den jeweiligen Vorbringen, insbesondere auch der vorgelegten Trennungsvereinbarung, auseinandergesetzt. Das Bundesgericht ist an diese Feststellungen gebunden, zumal sie weder willkürlich erscheinen noch auf einer Rechtsverletzung beruhen (vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG; E. 2.2). Nicht mehr umstritten sind zudem die vom Beschwerdeführer zugunsten der volljährigen Tochter geleisteten Unterhaltszahlungen. Zu prüfen ist im vorliegenden Verfahren demnach nur noch, ob die vom Beschwerdeführer unter dem Titel «Familiengeld» geleisteten Beträge in Höhe der umstrittenen rund CHF 64'000.– bei der Beschwerdeführerin als Unterhaltszahlungen anzurechnen sind.

3.1. Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen sind grundsätzlich steuerfrei (Art. 24 lit. e DBG), da Leistungen innerhalb der Familie aufgrund des Grundsatzes der Familienbesteuerung (vgl. Art. 9 DBG) steuerlich irrelevant sind. Dieser Grundsatz hat aber keine Bedeutung mehr, wenn die eheliche Gemeinschaft aufgelöst wird (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 58 zu Art. 23 DBG; ZIGERLIG/JUD, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, DBG, 2. Aufl. 2008, N. 23 zu Art. 23 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 51 zu Art. 23 DBG). Dem Zuflussprinzip folgend sind Unterhaltsbeträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, gemäss Art. 23 lit. f DBG steuerbar. Umgekehrt kann der leistungspflichtige Ehegatte oder Elternteil diese Beiträge von

seinen Einkünften abziehen (vgl. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG). Als Unterhaltsbeiträge im Sinne von Art. 23 lit. f DBG gelten dabei regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen (RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 59 zu Art. 23 DBG; ZIGERLIG/JUD, a.a.O., N. 23a zu Art. 23 DBG).

3.2. Die Vorinstanz stellte in ihrem Entscheid fest, es seien keine Abmachungen zwischen den Beschwerdeführern hinsichtlich der Frage bekannt, wer welche Steuerschulden bezahle und wie diese Zahlungen untereinander zu verrechnen seien. Hätte es sich beim fraglichen Betrag um Steuern gehandelt, die vom Beschwerdeführer geschuldet waren bzw. mit seinem Anteil des Einkommens in Verbindung standen, sei nicht ersichtlich, weshalb der Beschwerdeführer diese Zahlungen an die Beschwerdeführerin geleistet habe, damit diese die Steuerschuld bezahle, statt sie direkt bei der Steuerverwaltung zu begleichen. Die von der Beschwerdeführerin getätigten Steuerzahlungen könnten daher nicht in Abzug gebracht werden.

3.3. Die Beschwerdeführer machen dagegen geltend, es habe sich bei den rund CHF 64'000.– um einen Betrag zur Begleichung gemeinsamer Steuerschulden der vorangegangenen Jahre gehandelt. Dies sei zwar nicht schriftlich, aber mündlich vereinbart gewesen. Da der Beschwerdeführer im Ausland lebe, würden anfallende Kosten in der Schweiz zentral über ein Konto der Beschwerdeführerin laufen. Auf diese Weise könnten mehrere einzelne und teure Auslandsüberweisungen vermieden werden. Demnach seien die betreffenden Steuerzahlungen im Verhältnis, in welchem sie das Einkommen des Beschwerdeführers betreffen, von den von ihm geleisteten Zahlungen in Abzug zu bringen und nicht als Unterhaltsbeiträge bei der Beschwerdeführerin zu besteuern.

3.4. In der Steuerperiode 2009 sind zehn Überweisungen durch den Beschwerdeführer an die Beschwerdeführerin bekannt. Diese erfolgten jeweils in der ersten Woche des Monats in der Höhe von je EUR 5'500 bis EUR 11'000, insgesamt ausmachend CHF 111'581.–. Die Überweisungen sind als «Familiengeld» bezeichnet.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Steuergericht vom 31. Januar 2014 wurde den Beschwerdeführern eine mögliche reformatio in peius in Aussicht gestellt und die Möglichkeit eines Beschwerderückzugs gewährt. Mit Schreiben vom 27. Februar 2014 hielten diese an der Beschwerde fest und führten zusammengefasst aus, dass es sich bei den fraglichen Zahlungen um Unterhalt an die Kinder und nicht um Alimente an die Ehefrau gehandelt habe. Dies werde abgesehen vom schriftlichen Vertrag auch dadurch bestätigt, dass mit der Steuererklärung Unterhaltszahlungen an die Tochter in Höhe von total CHF 43'371.72 belegt worden seien. Der Unterhalt für beide Kinder, würde man die Zahlungen an die Tochter mit 2 multiplizieren, würde sich auf rund CHF 92'750.– belaufen. Hinzu kämen Kosten für Essen, Kleider, Freizeit etc., die nicht betraglich überwiesen würden, sich aber bei dem für die Familie gewohnten Lebensstil nochmals mindestens in der Höhe von rund CHF 1'000.– pro Kind und Monat bewegen dürften, wodurch sich der gesamte Unterhaltsbedarf

der beiden Kinder zusammen auf rund CHF 116'750.– belaufen dürfte. Für ihre Bedürfnisse könne die Beschwerdeführerin aufgrund ihres Verdienstes selbst sorgen (vgl. Entscheide des Steuergerichts vom 11. April 2014 jeweils E. 4). Im Verfahren vor Kantonsgericht wurde sodann erstmals vorgebracht, die Beschwerdeführerin habe im Februar 2009 Steuern in Höhe von total CHF 86'800.– von ihrem Sparkonto einbezahlt, welche noch die Zeit der gemeinsamen Veranlagung betroffen hätten. Da bei einem Einkommensverhältnis von CHF 194'798.– zu CHF 67'485.– 74% der Steuerbelastung, d.h. CHF 64'232.–, vom Beschwerdeführer zu tragen gewesen seien, sei dieser Betrag vom «Familiengeld» abzuziehen. Vom Gesamtbetrag des «Familiengelds» von CHF 111'582.– sei der Beschwerdeführerin somit nichts mehr als Alimenteneinkommen aufzurechnen, da sie sogar noch rund CHF 11'900.– zugute hätte, die sie dem Beschwerdeführer aus eigener Tasche vorfinanziert habe. An sich würde sie zudem auch noch Alimente für den minderjährigen Sohn zugute haben.

3.5. Die Argumentation der Beschwerdeführer erweist sich als widersprüchlich: Zunächst begründeten sie die angestrebte Steuerbefreiung mit Unterhaltszahlungen an die Kinder. Nachdem das Steuergericht in seiner Entscheid festgehalten hatte, dass die Unterhaltszahlungen zugunsten des minderjährigen Sohnes gemäss Art. 23 lit. f DBG zum steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführerin zu rechnen seien, machten sie neu geltend, es habe sich um Beiträge zur Tilgung der noch gemeinsam geschuldeten Steuern gehandelt. Wie die Bankauszüge belegen, bezahlte die Beschwerdeführerin anfangs Februar 2009 tatsächlich Steuern in der Höhe von CHF 86'800.– für die Steuerperioden 2007 (Staats- und Gemeindesteuern, direkte Bundessteuer) und 2008 (Staats- und Gemeindesteuern). Dass die monatlichen Überweisungen des Beschwerdeführers über das ganze Jahr 2009 zur Bezahlung dieser Steuerschulden erfolgt waren, erscheint bei vorliegender Sachlage indes nicht als wahrscheinlich. Einerseits lässt sich fragen, weshalb der Beschwerdeführer seinen Anteil der bereits zu Beginn des Jahres durch die Beschwerdeführerin bezahlten Steuern der Vorjahre erst über das Jahr verteilt bezahlt haben soll. Ein solches Vorgehen wäre allenfalls glaubwürdig, wenn die periodischen Überweisungen für Steuerforderungen des laufenden Jahres (Steuerperiode 2009) erfolgt wären. Im Jahr 2009 werden die Beschwerdeführer – auf ihren Antrag – jedoch getrennt veranlagt. Andererseits bestehen keinerlei Belege dafür, dass die monatlichen Überweisungen teilweise als Beiträge an die Steuerforderungen der vergangenen Jahre gedacht waren und dafür verwendet wurden. Die Beschwerdeführer erbringen damit den erforderlichen Nachweis nicht (vgl. E. 2.3). Entsprechendes geht auch aus der Trennungsvereinbarung nicht hervor. In dieser ist vielmehr festgehalten, dass die Ehefrau für ihren Unterhalt grundsätzlich aus eigenen Mitteln aufkommen könne, der Ehemann aber während der Trennungsphase für die Aufrechterhaltung des gewohnten Lebensstandards besorgt sei, z.B. mittels Finanzierung von Ferien und Ähnlichem, und für den Unterhalt der Liegenschaft, in welcher der Ehefrau während der Trennung ein unentgeltliches, nicht einzutragendes Wohnrecht zustehe, aufkomme. Er leistet sodann Unterhaltszahlungen an die Kinder und Beiträge an deren Ausbildungen wie bisher direkt an die Kinder selbst bzw. an die Universitäten usw. Die Vorinstanz ist unter diesen Umständen zu Recht davon ausgegangen, dass es sich beim strittigen

Betrag um Unterhaltszahlungen im Sinne von Art. 23 lit. f DBG handelte. An ihrem Entscheid ist demnach nichts auszusetzen und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

### III. Staatssteuer

4. Die massgeblichen Bestimmungen betreffend die Besteuerung von Unterhaltszahlungen getrennt lebender Ehegatten im Steuerharmonisierungsgesetz (Art. 8 Abs. 4 lit. g StHG) und im kantonalen Steuerrecht (§ 24 lit. f und § 28 lit. g StG/BL) stimmen im Wesentlichen mit der Regelung von Art. 23 und 24 DBG überein. Für die Begründung, warum der streitige Betrag auch bei der Staatssteuer zum Einkommen der Beschwerdeführerin aufzurechnen ist, kann somit auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Die Beschwerde betreffend die Staatssteuern 2009 ist ebenfalls abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

### IV. Kosten und Entschädigung

5. Die unterliegenden Beschwerdeführer tragen die Gerichtskosten, wobei sie untereinander solidarisch haften (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Dem obsiegenden Kanton Basel-Landschaft ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Verfahren 2C\_503/2015 und 2C\_504/2015 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. Die Beschwerde betreffend die Staatssteuer 2009 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
4. Auf die subsidiäre Verfassungsbeschwerde wird nicht eingetreten.
5. ...
6. ...