



**Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 16. Mai 2018 (810 17 309)

Steuerrecht

Direkte Bundessteuer 2015 / Abzug von Unterhaltsbeiträgen

Besetzung Vorsitzender Niklaus Ruckstuhl, Kantonsrichter Markus Clausen, Hans Furer, Claude Jeanneret, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiberin i.V. Jenny Rohr

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführer

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal,
Beschwerdegegner

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rechtsdienst,
Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Eigerstrasse 65, Postfach,
3003 Bern, Beigeladene

Betreff Direkte Bundessteuer 2015
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 7. Juli 2017)

A. In der Steuererklärung 2015 machte A._____ gestützt auf das Scheidungsurteil bzw. die Scheidungsvereinbarung vom 27. Juni 2013 einen Abzug für Unterhaltsbeiträge von insgesamt Fr. 16'200.-- geltend.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) liess mit der definitiven Steuerveranlagung der direkten Bundessteuer 2015 vom 22. September 2016 die deklarierten Unterhaltsbeiträge aufgrund fehlender Zahlungsnachweise nicht zum Abzug zu.

C. Die von A._____ dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung hinsichtlich der strittigen Unterhaltsbeiträge am 13. März 2017 ab.

D. Gegen diesen Entscheid beschwerte sich A._____ am 23. März 2017 beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit dem Begehren, es seien die Unterhaltsbeiträge von insgesamt Fr. 16'200.-- zum Abzug zuzulassen. Eventualiter seien die Veranlagungen der Steuerjahre 2013 und 2014 zu rektifizieren.

E. Mit Entscheid des Steuergerichts vom 7. Juli 2017 wurde die Beschwerde abgewiesen. Im Entscheid führte das Gericht im Wesentlichen aus, dass aus den Kontoauszügen der Bank B._____ klar hervorgehe, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2013 und 2014 total Fr. 43'200.-- Unterhaltsleistungen an seine Ex-Ehefrau überwiesen habe und für das strittige Jahr 2015 keinerlei Zahlungsnachweise vorlägen. Auch für das vom Beschwerdeführer behauptete Darlehen bzw. für die vom Scheidungsurteil abweichende Fälligkeit der geschuldeten Unterhaltsleistungen würden keinerlei Nachweise existieren, zumal der Beschwerdeführer das Darlehen in der Steuererklärung 2013 auch nicht deklariert habe. Folglich könne davon ausgegangen werden, dass auch die Ex-Ehefrau bei den zusätzlich geleisteten Zahlungen im Jahr 2013 von Unterhaltszahlungen ausgegangen sei. Somit sei dem Beschwerdeführer zum Vorwurf zu machen, dass er die Veranlagung im Jahr 2013 trotz dem dort angebrachten Hinweis der fehlenden Zahlungsbelege und mit einem gewährten Abzug für Unterhaltszahlungen von Fr. 5'400.-- habe in Rechtskraft erwachsen lassen, anstatt im Einspracheverfahren die effektiv bezahlten Fr. 21'600.-- geltend zu machen.

F. Mit Eingabe vom 17. November 2017 erhob der Beschwerdeführer gegen den Entscheid des Steuergerichts Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Er beantragt die Berücksichtigung der 2015 fälligen Unterhaltszahlungen von Fr. 16'200.-- als Abzug vom steuerbaren Einkommen. Zur Begründung macht er geltend, dass seine Ex-Ehefrau aufgrund der Wohnungssuche noch bis im Oktober 2013 bei ihm gewohnt habe. Demzufolge hätten sie untereinander vereinbart, dass die erste Rate der Unterhaltsleistungen erst im Oktober 2013 fällig sei. Insofern habe es sich bei dem im Jahr 2013 zusätzlich geleisteten Betrag von Fr. 16'200.-- nicht um Unterhalt, sondern um ein mündliches Darlehen gehandelt, welches er schliesslich mit den im Steuerjahr 2015 fälligen Unterhaltsforderungen verrechnet habe.

G. In seiner Stellungnahme vom 6. Dezember 2017 beantragt das Steuergericht die Abweisung der Beschwerde und verweist auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids.

H. Die Steuerverwaltung stellt in ihrer Vernehmlassung vom 18. Dezember 2017 den Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

I. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Nach Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 141 ff. DBG und §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Das Kantonsgericht prüft somit den vorliegend angefochtenen Entscheid mit voller Kognition.

3. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob der Beschwerdeführer an seine Ex-Ehefrau geleistete Ehegattenunterhaltsbeiträge von insgesamt Fr. 16'200.-- in der Steuerperiode 2015 von seinem Einkommen in Abzug bringen kann.

4.1 Der Ehegattenunterhalt bezeichnet regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Leistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers, die diesem keinen Vermögenszuwachs verschaffen. Der Rechtsgrund für diese Unterhaltsbeiträge liegt dabei in der fortdauernden eherechtlichen Beistands- und Unterhaltspflicht nach einer Trennung der Ehegatten. In der Regel wird eine Bezifferung der Unterhaltsbeiträge in einem gerichtlichen Urteil oder einer Vereinbarung festgehalten (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, Zürich 2016, 3. Aufl., Rz 59 f. zu Art. 23 DBG).

4.2 Unterhaltsbeiträge sind beim leistenden Steuerpflichtigen gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Sowohl die gerichtliche als auch die tatsächliche Trennung der Ehegatten führt zur Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge. Das Vorliegen einer richterlichen Anordnung oder eines schriftlichen Vertrags zwischen den Ehegatten ist nicht zwingend Voraussetzung der Abzugsfähigkeit, da es auch zulässig ist, dass die Ehegatten die in einem Urteil oder durch Vertrag festgesetzten Unterhaltsbeiträge einvernehmlich später ändern. Der Nachweis der tatsächlich anderslautenden Vereinbarung sowie der entsprechenden Zahlungen ist allerdings vorausgesetzt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz 56 zu Art. 33 DBG). Der Ehegatte, welcher die Beiträge erhält, hat diese gemäss Art. 23 lit. f DBG zu

versteuern (Zuflussprinzip). Die Steuerbarkeit der empfangenen Unterhaltsleistungen findet ihre Entsprechung in der Abzugsfähigkeit der geleisteten Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG (sog. Korrespondenzprinzip; vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz 58 zu Art. 23 DBG). Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungs-pflichten sind dagegen gemäss ausdrücklicher Anordnung von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG (in fine) nicht abziehbar.

4.3 Der Beschwerdeführer wurde vorliegend mit Entscheid des Bezirksgerichts C._____ vom 27. Juni 2013 zur Zahlung von monatlich vorauszahlbaren Unterhaltsbeiträgen in der Höhe von Fr. 1'800.-- während 24 Monaten ab Rechtskraft des Scheidungsurteils, total somit Fr. 43'200.--, an seine geschiedene Ehefrau verpflichtet. Gemäss der gerichtlich genehmigten Vereinbarung hätte der Beschwerdeführer seiner Ex-Ehefrau im Jahr 2013 eine Unterhaltszahlung im Umfang von Fr. 10'800.-- (6 x 1'800.--), im Jahr 2014 von Fr. 21'600.-- (12 x 1'800.--) und im Jahr 2015 von Fr. 10'800.-- (6 x 1'800.--) ausrichten müssen. Gemäss dem Kontoauszug der Bank B._____ vom 28. Februar 2017 hat der Beschwerdeführer die Unterhaltszahlungen von insgesamt Fr. 43'200.-- auch tatsächlich an seine Ex-Ehefrau geleistet. Den Abrechnungen ist jedoch zu entnehmen, dass er – in Abweichung zum Scheidungsurteil – im Jahr 2013 insgesamt Fr. 21'600.-- (Fr. 10'800.-- + Fr. 5'400.-- + Fr. 5'400.--) und im Jahr 2014 ebenfalls Fr. 21'600.-- (Fr. 3'600.-- + Fr. 18'000.--) an seine Ex-Ehefrau überwiesen hatte. In den Steuererklärungen deklariert hatte der Beschwerdeführer im Jahr 2013 einen Unterhaltsabzug von Fr. 5'400.-- (= 3 x Fr. 1'800.--), im Jahr 2014 von Fr. 21'600.-- (= 12 x Fr. 1'800.--) und im vorliegenden strittigen Jahr 2015 von Fr. 16'200.-- (= 9 x Fr. 1'800.--). In den Steuerjahren 2013 und 2014 hatte die Steuerverwaltung die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Abzüge trotz der Abweichung vom Scheidungsurteil und ohne Einforderung von Zahlungsbelegen akzeptiert.

5.1 Die Vorinstanz stützt sich auf die Kontoauszüge der Bank B._____ und erwägt, die gesamten Leistungen des Beschwerdeführers an seine Ex-Ehefrau im Jahr 2013 seien als Unterhaltsbeiträge zu qualifizieren. Aus den Auszügen gehe klar hervor, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2013 und 2014 total Fr. 43'200.-- überwiesen habe. Für das Jahr 2015 seien keine Zahlungen nachgewiesen. Eine Steuererklärung der Ex-Ehefrau im Jahr 2013 existiere aufgrund eines Wohnsitzwechsels nicht. 2014 habe sie Ehegattenunterhaltsbeiträge von Fr. 21'600.-- deklariert. Im Jahr 2015 habe sie keine Ehegattenunterhaltsbeiträge angegeben. Für die nachgeschobene Behauptung des Beschwerdeführers, es handle sich beim im Jahr 2013 bezahlten Betrag im Umfang von Fr. 16'200.-- um ein Darlehen, lägen keinerlei Beweise vor. Ferner fehle es in der Steuererklärung 2013 an einer entsprechenden Deklaration. Vielmehr sei von einem simulierten Darlehen auszugehen, da nie eine Rückzahlungsabsicht bestanden habe. Insofern erscheine die Behauptung des Beschwerdeführers als konstruiert und wenig glaubhaft.

5.2 Der Beschwerdeführer beruft sich in der Beschwerdebegründung weiterhin darauf, dass er im Jahr 2015 Unterhaltsleistungen an seine geschiedene Ehefrau erbracht habe. Er begründet seine vom Scheidungsurteil und den Kontoauszügen abweichende steuerrechtliche Deklaration damit, dass seine Ex-Ehefrau auch nach Rechtskraft des Scheidungsurteils im Juli 2013 noch bei ihm gewohnt habe, weshalb sie beide – in Abweichung zum Scheidungsurteil –

untereinander vereinbart hätten, dass die erste Unterhaltszahlung erst im Oktober 2013 fällig werde, mithin ab dem Zeitpunkt der Aufnahme des Getrenntlebens. Demzufolge sei er im Jahr 2013 lediglich zur Zahlung der Fr. 1'800.-- für die Monate Oktober, November und Dezember (insgesamt Fr. 5'400.--) verpflichtet gewesen. Dieser Pflicht sei er vollumfänglich nachgekommen und habe dies auch korrekt in der Steuererklärung 2013 deklariert. Die Steuerverwaltung, welche sowohl im Besitz des Scheidungsurteils sowie der Scheidungskonvention gewesen sei, habe dies so akzeptiert. Bei den gemäss Kontoauszug der Bank B. _____ im Jahr 2013 zusätzlich geleisteten Zahlungen von insgesamt Fr. 16'200.-- (= Fr. 10'800.-- + Fr. 5'400.--) an seine Ex-Ehefrau habe es sich nicht um Unterhaltszahlungen, sondern um ein mündlich vereinbartes Darlehen gehandelt. Dieses habe er seiner Ex-Frau u.a. für die neue Wohnungseinrichtung gewährt. Dass er das Darlehen hätte deklarieren müssen, habe er schlicht nicht gewusst bzw. sei ihm untergegangen. Eine Deklaration hätte allerdings mangels steuerbaren Vermögens auch keine relevanten Änderungen seiner Vermögensverhältnisse im Jahr 2013 zur Folge gehabt. Das Darlehen habe er schliesslich, wie mit seiner Ex-Ehefrau vereinbart, mit den im Jahr 2015 fälligen Unterhaltszahlungen verrechnet. Somit sei das Darlehen im September 2015 mit dem Ende der Unterhaltsleistungen getilgt gewesen. Demzufolge sei ihm der Steuerabzug von Fr. 16'200.-- in der Steuerperiode 2015 zu gewähren.

5.3 Die Steuerverwaltung betont in der Vernehmlassung vom 18. Dezember 2017, dass der Beschwerdeführer die gemäss Scheidungsurteil an die Ex-Ehefrau zu bezahlende Summe per Ende 2014 beglichen habe. Er habe den Nachweis für im Jahr 2015 erbrachte Unterhaltszahlungen nicht erbracht, weshalb im strittigen Steuerjahr 2015 keine Unterhaltszahlungen abzugsfähig seien.

6.1 Gemäss Scheidungsurteil vom 27. Juni 2013 war der Beschwerdeführer verpflichtet, seiner Ex-Ehefrau zur Deckung ihres Lebensunterhalts ab Juli 2013 einen monatlichen Betrag von Fr. 1'800.-- zu überweisen. Da im Scheidungsurteil davon ausgegangen wurde, dass die Ehegatten ab Scheidungsurteil getrennte Wohnungen beziehen würden, wurde der Unterhalt für das Jahr 2013 auf Fr. 10'800.-- (je Fr. 1'800.-- für die Monate Juli bis Dezember) festgesetzt. Der Beschwerdeführer macht in seiner Beschwerdebegründung allerdings glaubhaft geltend, dass seine Ex-Ehefrau für die Wohnungssuche noch bis Ende September 2013 bei ihm gewohnt habe. Demzufolge benötigte sie die monatlich vereinbarte Unterhaltszahlung zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts erst ab Oktober 2013 und somit im Jahr 2013 insgesamt nur Fr. 5'400.-- (je Fr. 1'800.-- für die Monate Oktober bis Dezember). Insofern haben sämtliche den Betrag von Fr. 5'400.-- übersteigenden Zahlungen des Beschwerdeführers an seine Ex-Ehefrau im Jahr 2013 nicht zur Deckung ihres Lebensbedarfs gedient und stellen keinen Ehegattenunterhalt dar. Somit kann festgehalten werden, dass es sich bei den im Jahr 2013 zusätzlich überwiesenen Beträgen im Umfang von Fr. 16'200.-- nicht um abzugsfähige Unterhaltsleistungen gehandelt hat, weshalb der Beschwerdeführer diese im Steuerjahr 2013 korrekterweise nicht als Unterhaltsabzug deklariert hat.

6.2 Unterhaltsforderungen können mittels Zahlung, unter bestimmten Umständen aber auch mittels Verrechnung erfüllt und damit zum Erlöschen gebracht werden. Dem Argument des Beschwerdeführers, es habe sich bei dem zusätzlich überwiesenen Betrag von insgesamt

Fr. 16'200.-- um die Erfüllung einer mündlich abgeschlossenen Darlehensverpflichtung mit ratenweiser Rückzahlung gehandelt, wobei er die Rückzahlungsforderung mit den im Steuerjahr 2015 fälligen Unterhaltszahlungen verrechnet habe, kann in diesem Sinne nichts entgegen gehalten werden. Gemäss Art. 312 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR) verpflichtet sich der Darleiher durch den Darlehensvertrag zur Übertragung des Eigentums an einer Summe Geldes, der Borger zu dessen Rückerstattung. Beim Darlehensvertrag handelt es sich um ein Dauerschuldverhältnis, da der Darleiher dem Borger die Darlehenssumme verschaffen und während der Vertragsdauer belassen muss (BGE 128 III 428 E. 3b). Das Darlehen kann bei entsprechender Parteivereinbarung auch in Raten getilgt werden. Darlehensverträge sind grundsätzlich formfrei gültig (HEINZ SCHÄRER/BENEDIKT MAURENBRECHER, in: Honsell/Vogt/Geiser [Hrsg.], Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, 6. Aufl., Basel 2015, Art. 312 Rz. 4). Sodann kann gemäss Art. 120 Abs. 1 OR, wenn zwei Personen einander Geldsummen schulden, jede ihre Schuld mit ihrer Forderung verrechnen, insofern beide Forderungen fällig sind. Die Verrechnungserklärung kann formlos, insbesondere auch konkludent erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 4A_23/2011 vom 23. März 2011 E. 3.2). Verpflichtungen, deren besondere Natur die tatsächliche Erfüllung an den Gläubiger verlangt, wie Unterhaltsansprüche, die zum Unterhalt des Gläubigers und seiner Familie unbedingt erforderlich sind, können wider den Willen des Gläubigers allerdings nicht durch Verrechnung getilgt werden (Art. 125 Ziff. 2 OR). Vorliegend hat der Beschwerdeführer sowohl das Vorliegen eines mündlichen Darlehensvertrags als auch die Verrechnungsvereinbarung mit seiner Ex-Ehefrau glaubhaft dargelegt. Aufgrund der Verrechnung der Unterhaltsleistungen mit dem Darlehen im Jahr 2015 ist auch hinsichtlich des im Steuerrecht verankerten Periodizitäts- und Zuflussprinzips ein Unterhaltsabzug im Steuerjahr 2015 zu gewähren.

6.3 Schliesslich bleibt festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Unterhaltsabzüge in den Jahren 2013 und 2014 trotz offensichtlicher Abweichungen zum Scheidungsurteil – welches ihnen vorlag – gewährt hat. Einen effektiven Nachweis des Geldflusses mittels Belegen hat die Steuerverwaltung nicht verlangt. Der Beschwerdeführer hatte insofern keinen Anlass dazu, an der Richtigkeit seiner Abzüge zu zweifeln. Demzufolge wäre eine Andersbehandlung im Steuerjahr 2015 stossend, insbesondere da der Beschwerdeführer unbestrittenermassen seiner Unterhaltspflicht vollumfänglich nachgekommen ist und das Steuersubstrat durch die Gewährung des Abzugs nicht unrechtmässig vermindert wird. Inwiefern seine Ex-Ehefrau die Unterhaltsabzüge bzw. das Darlehen in ihrer Steuererklärung deklariert hat, ist vorliegend nicht massgebend, da sie nicht Partei des vorliegenden Verfahrens ist und unabhängig vom Beschwerdeführer veranlagt wurde.

7. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die vom Beschwerdeführer im Steuerjahr 2015 mittels Verrechnung geleisteten Unterhaltszahlungen in der Höhe von Fr. 16'200.-- vollumfänglich abzugsfähig sind. Die Angelegenheit ist demnach in Gutheissung der Beschwerde zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

8. Es bleibt über die Kosten zu entscheiden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut

Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend gehen die Verfahrenskosten des kantonsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens zu Lasten der Gerichtskasse. Der erhobene Kostenvorschuss ist dem Beschwerdeführer zurückzuzahlen. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuergerichts vom 7. Juli 2017 aufgehoben und die Angelegenheit zur Neufestsetzung der direkten Bundessteuer 2015 im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
 2. Die kantonsgerichtlichen Verfahrenskosten gehen zu Lasten der Gerichtskasse. Der Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vorsitzender

Gerichtsschreiberin i.V.