

**BStP | 2024 | Nr. 7**

Betreff:	Einkommenssteuer, Abzug von Unterhaltsbeiträgen
Instanz:	Bundesgericht
Entscheidungsdatum:	7. Juni 2024
Verfahrensnummer:	9C_356/2023

Zahlungen eines Ehegatten können nur dann als Unterhaltsleistungen anerkannt werden, wenn sie auf einer entsprechenden gerichtlich angeordneten Verpflichtung beruhen, wobei auch indirekte Leistungen durch Kostenübernahme und Naturalleistungen als abzugsfähig in Betracht fallen. Die steuerliche Anerkennung einer Kostenübernahme in Abweichung von einer gerichtlichen Regelung betreffend die Leistung von Unterhaltszahlungen kann nur dann in Erwägung gezogen werden, wenn die Ehegatten eine klare diesbezügliche Abmachung getroffen haben. In casu liegt keine entsprechende Vereinbarung vor. Die Beschwerde erweist sich daher betreffend die Verweigerung eines Abzugs für diese Ausgaben als unbegründet.

Sachverhalt:

A. A.A. war im Jahr 2012 im Kanton Basel-Stadt wohnhaft und noch mit der im Kanton Bern steuerpflichtigen B.A. verheiratet. Die Eheleute lebten getrennt, die beiden gemeinsamen Kinder bei der Mutter. Das Regionalgericht Emmental-Oberaargau hatte Unterhaltsbeiträge für die beiden Kinder sowie die Ehefrau festgelegt, welche das Obergericht des Kantons Bern auf Berufung des Ehemanns hin mit Urteil vom 1. Mai 2013 wie folgt bestätigte bzw. anpasste: monatlicher Unterhaltsbeitrag für die beiden Kinder von je Fr. 1'950.- zuzüglich allfällige Kinderzulagen; Unterhaltsbeitrag für die Ehefrau Fr. 1'520.- bzw. ab 1. September 2013 Fr. 3'000.-.

In der Steuererklärung für die Steuerperiode 2012 machte A.A. einen Abzug für Unterhaltsbeiträge an die getrennt lebende Ehefrau von Fr. 31'950.- und an die minderjährigen Kinder von Fr. 46'800.- geltend. Mit Veranlagungsverfügung vom 10. Oktober 2019 für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer setzte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt den Abzug für Unterhaltsbeiträge an die getrennt lebende Ehefrau auf Fr. 54'277.- und den Abzug für Unterhaltsbeiträge an die minderjährigen Kinder auf Fr. 0.- fest.

B. Eine Einsprache von A.A. gegen diese Veranlagungen wies die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt am 18. November 2020, soweit hier erheblich, ab mit der Begründung, dass sich die Unterhaltsansprüche der getrennt lebenden Ehefrau nicht aus den Akten ergäben. Entsprechend sei aufgrund des Korrespondenzprinzips auf die Auskunft der Steuerverwaltung des Kantons Bern abzustellen, wonach die getrennt lebende Ehefrau in der Steuerperiode 2012 Ehegatten- und Kinderalimente von Fr. 54'277.- deklariert und versteuert habe. Von A.A. dagegen erhobene kantonale Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) blieben erfolglos (Entscheidung der Steuerrekurskommission Basel-Stadt vom 20. Januar 2022; Urteil des Appellationsgerichts des Kantons Basel-Stadt als Verwaltungsgericht vom 28. März 2023).

C. Mit als "Beschwerde sowie subsidiäre Verfassungsbeschwerde" bezeichneter Eingabe vom 22. Mai 2023 beantragt A.A., das steuerbare Einkommen sei sowohl bei den kantonalen Steuern als auch bei der direkten Bundessteuer um Fr. 35'822.21 für Cashflow, um Fr. 10'873.06 für Auslagen für den Landwirtschaftsbetrieb sowie um Fr. 1'711.- für die Ferien der Ehefrau zu reduzieren; eventualiter sei die Angelegenheit zur Neu beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, die Vorinstanz sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Am 23. August 2023 hat der Beschwerdeführer eine zusätzliche Stellungnahme eingereicht.

Erwägungen:

3.1. Art. 33 Abs. 1 lit. c sowie Art. 23 lit. f i.V.m. Art. 24 lit. e DBG stellen eine Ausnahme dar, indem sie den Grundsatz der steuerlichen Irrelevanz innerfamiliärer Leistungsflüsse für Unterhaltsleistungen durchbrechen. Die Leistungen, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung oder gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, sind beim Leistungsempfänger steuerbar. Der Unterhaltsschuldner kann sie dafür von seinen Einkünften abziehen (vgl. BGE 133 II 305 E. 4.2; 125 II 183 E. 3a und 6f; Urteile 2C_544/2019 vom 21. April 2020 E. 5.2, in: StR 75/2020 S. 582; 2C_139/2019 vom 18. Dezember 2019 E. 2.1.2, in: StR 75/2020 S. 220; vgl. auch Urteil 9C_696/2022 vom 18. Oktober 2023 E. 2.2, 2.2.1 und 2.2.2, in: StE 2024 B 27.7 Nr. 34).

3.2. In der Regel werden Unterhaltsbeiträge als wiederkehrende direkte Geldleistungen erbracht. Sie können jedoch auch in der Form von indirekten Zahlungen geleistet werden, wie etwa durch die Übernahme von Krankenkassenprämien, Steuern, Hypothekarzinsen oder Mietkosten. Ebenso möglich sind schliesslich Unterhaltsbeiträge in der Form von Naturalleistungen (Urteile 2C_544/2019 vom 21. April 2020 E. 5.3, in: StR 75/2020 S. 582; 2C_502/2015 vom 29. Februar 2016 E. 4.2, in: StE 2016 B 27.2 Nr. 44; je mit Hinweisen). Wie sich deutlicher als aus dem deutschen aus dem französischen und italienischen Gesetzestext ergibt ("la pension alimentaire versée", "gli alimenti versati"), muss die steuerpflichtige Person, damit sie einen Unterhaltsbeitrag zum Abzug bringen kann, diesen indessen auch tatsächlich geleistet haben, wofür sie nach den Regeln über die Beweislast im Steuerrecht beweispflichtig ist. Als Gegenstück zu dieser Regel hat eine steuerpflichtige Person nur die Unterhaltsbeiträge, die sie tatsächlich erhalten hat, zu versteuern (vgl. Art. 23 Abs. 1 lit. f DBG; Urteil 2C_544/2019 vom 21. April 2020 E. 5.3 mit Hinweisen, in: StR 75/2020 S. 582).

3.3. Das Bundesgericht hat mehrfach entschieden, dass Vereinbarungen zwischen getrennt zu besteuern den Ehegatten (faktisch und/oder gerichtlich getrennten sowie geschiedenen), mit denen diese von der gerichtlich angeordneten Regelung der Unterhaltsleistungen abweichen, in steuerlicher Hinsicht grundsätzlich keine Auswirkungen haben; dies gilt wenigstens in Bezug auf die Frage, welcher Elternteil den reduzierten Steuertarif und die Sozialabzüge beanspruchen kann, welche an die elterliche Sorge über die gemeinsamen Kinder anknüpfen (BGE 141 II 338 E. 6.3.2; 131 II 553 E. 3.5; Urteil 2C_544/2019 vom 21. April 2020 E. 6.6 mit weiteren Hinweisen, in: StR 75/2020 S. 582). Dabei wurde indessen offengelassen, ob diese Rechtsprechung auch auf die Abzüge für Unterhaltsleistungen anwendbar ist (Urteil 2C_544/2019 vom 21. April 2020 E. 6.6, in: StR 75/2020 S. 582).

Gleichzeitig hat das Bundesgericht indessen festgehalten, selbst wenn die Abzugsfähigkeit von aufgrund solcher Vereinbarungen erbrachten Unterhaltsleistungen - direkt, indirekt (durch Kostenübernahme) oder mittels Naturalleistungen - zu bejahen wäre, diesbezüglich hohe Beweisforderungen zu gelten hätten. So müsste der Steuerpflichtige, der dafür einen Steuerabzug beansprucht, auf jeden Fall den Abschluss einer entsprechenden klaren (und bezifferten) Vereinbarung mit dem anderen Ehegatten betreffend die Tragung des Unterhalts belegen und überdies nachweisen, dass er die finanziellen Verpflichtungen, die sich daraus ergeben, tatsächlich erfüllt hat. Dabei würde sich aus Gründen der Steuergerechtigkeit eine gewisse Strenge mit Bezug auf diese Erfordernisse rechtfertigen, weil die Zulassung von Abzügen für Unterhaltsleistungen beim einen Elternteil grundsätzlich gemäss dem sog. Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip im gleichen Umfang zu einer Erhöhung des steuerbaren Einkommens beim anderen Elternteil führt (Urteile 9C_68/2023 vom 2. April 2024 E. 6.1 und 6.2; 2C_544/2019 vom 21. April 2020 E. 6.7, in: StR 75/2020 S. 582; vgl. zum Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip auch BGE 149 II 19 E. 5.4

mit Hinweisen sowie Urteil 9C_696/2022 vom 18. Oktober 2023 E. 2.3.1, in: StE 2024 B 27.7 Nr. 34).

4.1.1. Mit Bezug auf die Ausgaben für gemeinsame Ferien macht der Beschwerdeführer zunächst geltend, seine Frau habe über keine Kreditkarte verfügt und aus diesem Grund keine Zahlungen für Hotel- und Flugbuchungen vornehmen können. Die Überweisungen, die er deshalb für sie übernommen habe, stellten weder Schenkungen noch Unterstützungsleistungen dar. Dass die Vorinstanz sie als solche qualifiziert habe, wenn auch ohne sie ausdrücklich als solche zu bezeichnen, sei rechtswidrig, wenn nicht willkürlich. Es sei äusserst lebensfremd, von einer Schenkung unter zerstrittenen Scheidungsparteien auszugehen. Und eine Unterstützungsleistung liege kaum vor bei einer Frau, welche die Zuweisung eines Bauernhofs gegen eine Ausgleichssumme von Fr. 250'000.- verlange. Indem die Vorinstanz mit keinem Wort auf diesen Umstand eingegangen sei, habe sie ihm das rechtliche Gehör verweigert. Im Übrigen scheine die Vorinstanz auch keinen Blick auf das restriktive Ferienrecht des Beschwerdeführers geworfen zu haben; sie habe damit Behauptungen aufgestellt, ohne eine genauere Prüfung vorzunehmen, und dadurch auch den Untersuchungsgrundsatz verletzt. Er bestehe daher darauf, dass ihm drei Viertel der Auslagen für die Ferien anzurechnen seien, was Fr. 1'711.- ausmache.

4.1.2. Wie in E. 3.3 dargelegt, ist bereits fraglich, ob indirekte Unterhaltsleistungen durch Kostenübernahme aufgrund einer zwischen den Parteien getroffenen, von der gerichtlichen Unterhaltsregelung abweichenden Vereinbarung steuerlich anerkannt werden können. Das Bundesgericht hat diese Frage bisher offengelassen, indessen betont, dass im Falle ihrer Bejahung jedenfalls ein besonders strenger Massstab an den Nachweis solcher Unterhaltsleistungen zu gelten hätte, indem sowohl ein klarer Beleg für eine solche Vereinbarung als auch für die entsprechende Zahlung zu verlangen wäre, dies nicht nur, weil es bei solchen Zahlungen um steuermindernde Umstände geht, sondern auch weil die steuerliche Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen eine Ausnahme darstellt. Hier gebricht es offensichtlich schon am Nachweis einer entsprechenden Vereinbarung, so dass offenbleiben kann, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer Kosten der gemeinsamen Ferien mit seiner Ehefrau und den beiden Kindern übernahm, d.h. ob er, wie die Vorinstanz ausführte, freiwillig für diese aufkam oder aus welchen Gründen er sonst Ferienkosten trug, die nicht ihn selbst, sondern seine Ehefrau betrafen. Im Ergebnis erweist sich das angefochtene Urteil daher insoweit als rechtmässig, zumal für die Vorinstanz bei dieser Sachlage auch kein Anlass bestand, sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend die Zuweisung eines Bauernhofs an seine Ehefrau auseinanderzusetzen und/oder weitere Untersuchungen betreffend die Motive für die Übernahme von Ferienkosten der Ehefrau durch den Beschwerdeführer anzustellen. Auch von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs und/oder der Untersuchungspflicht kann keine Rede sein.

4.2.1. Der Beschwerdeführer führt weiter aus, da der (offenbar früher gemeinsam mit seiner Ehefrau geführte) Landwirtschaftsbetrieb beiden Eheleuten als einfache Gesellschaft mit gleichem Gewinnanspruch gehört habe, sei nichts anderes abzuleiten, als dass er (der Beschwerdeführer) seiner Ehefrau über seinen unfreiwillig abgetretenen Anspruch auf den Cashflow des Betriebes Alimente bezahlt habe. Er habe der Vorinstanz vergeblich versucht klarzumachen, dass die Vereinnahmung des Cashflows durch die Ehefrau unmittelbar erfolgt sei. Die Entwicklung auf dem Kapital- bzw. Privatkonto belege, dass der Betrieb trotz Defizit Kapitalverschiebungen zugelassen habe. So ergebe sich per Ende 2012 eine Differenz zwischen dem ihm und dem seiner Ehefrau zustehenden Kapital von Fr. 35'822.21, welche dem von der Ehefrau entnommenen Cashflow von Fr. 3'000.- pro Monat entspreche. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in seiner Beschwerde betreffend den Saldo auf dem Kapitalkonto sei die Vorinstanz aber überhaupt nicht eingegangen, was eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör darstelle. Zudem, macht der Beschwerdeführer unter Verweis auf sein Scheidungsurteil geltend, sei zweifelsfrei gerichtlich festgehalten, dass seine Ehefrau aus dem gemeinsamen Betrieb einen Betrag von Fr. 3'000.- pro Monat als Unterhalt habe entnehmen dürfen. Die Vorinstanz behaupte dagegen böswillig, er habe weder nachvollziehbar begründet noch ansatzweise belegt, dass ihm der Cashflow des

Jahres 2012 ganz oder zumindest zur Hälfte zugestanden wäre, obwohl sich dies klar und zweifelsfrei aus den Steuerakten ergebe. Die Behauptung der Vorinstanz, er habe zwar Anspruch auf die Hälfte des Gewinns bzw. Verlusts, aber nicht auf die Hälfte des Cashflows, sei rechtswidrig, unsachlich und willkürlich. Zudem werde dadurch ein weiteres Mal massiv in sein Eigentum eingegriffen und der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit grob verletzt.

4.2.2. Ohne dass näher auf die vom Beschwerdeführer im vorliegenden Zusammenhang zusätzlich aufgeworfene Problematik eines (kantonalen) Novenverbots im zweitinstanzlichen kantonalen Verfahren eingegangen werden müsste (vgl. dazu BGE 131 II 548 E. 2.5; Urteil 2C_551/2018 vom 11. Juni 2019 E. 3.2.3, in: StE 2019 B 23.45.1 Nr. 6), erweist sich sein Vorbringen, soweit es überhaupt als ausreichend substantiiert anzusehen wäre, jedenfalls als unbegründet.

Ob die Feststellung der Vorinstanz, wonach der Beschwerdeführer seinen Anspruch auf den ganzen oder mindestens den halben "Cashflow" des Landwirtschaftsbetriebs im Jahr 2012 weder nachvollziehbar begründet noch ansatzweise belegt habe, haltbar ist, kann offenbleiben. Es verletzte damit im Ergebnis auch nicht den Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör, wenn die Vorinstanz sich nicht näher mit seinen Vorbringen betreffend die Entwicklung auf dem Kapitalkonto auseinandersetzte. Selbst wenn entgegen der Vorinstanz nämlich davon ausgegangen würde, der Beschwerdeführer sei als Mitgesellschafter des bis zur Trennung gemeinsam mit seiner Ehefrau geführten Landwirtschaftsbetriebs auch nach der Trennung teilweise am "Cashflow" des Unternehmens berechtigt gewesen und habe diesen nur notgedrungen - weil er faktisch keinen Zugriff mehr auf die Betriebseinnahmen gehabt habe - seiner Ehefrau überlassen, würde dies von der Ehefrau zur Bestreitung ihres Lebensunterhalt verwendete Entnahmen aus dem Betrieb in steuerlicher Hinsicht nicht zu Unterhaltsleistungen des Beschwerdeführers gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG machen. Weder läge nämlich insoweit eine Leistung des Beschwerdeführers an seine Ehefrau vor noch hätte er damit gemäss einer gerichtlichen Anordnung (oder gar gemäss einer abweichend davon unter den Eheleuten geschlossenen Vereinbarung) Aufwendungen der Ehefrau übernommen. Es spielt daher auch keine Rolle, dass die Vorinstanz "Cashflow" und Gewinn (ein solcher wurde gemäss Angabe des Beschwerdeführers nicht erwirtschaftet) zu Unrecht gleichgesetzt und ausgeführt hat, der Beschwerdeführer hätte den "Cashflow" versteuern müssen, so dass sich bei einer Nettobetrachtung ohnehin, d.h. auch bei Gewährung eines Unterhaltsabzugs für von der Ehefrau entnommenen "Cashflow", keine Minderung seines steuerbaren Einkommens ergeben hätte. Jedenfalls im Ergebnis erweist sich somit das angefochtene Urteil auch insoweit als rechtmässig.

Abgesehen davon, dass Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG als Regelung in einem Bundesgesetz für das Bundesgericht massgebend ist (Art. 190 BV) und überdies insoweit nur eine rudimentäre, nicht den entsprechenden Anforderungen (vgl. vorne E. 2.1) genügende Rüge erhoben wurde, ist schliesslich nicht erkennbar, inwiefern durch die Nichtanerkennung von der Ehefrau aus dem Landwirtschaftsbetrieb zugeflossenem "Cashflow" als Unterhaltsleistung des Beschwerdeführers in sein Eigentumsrecht eingegriffen worden sein und/oder seine Besteuerung das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzen sollte.

4.3.1. Schliesslich beanstandet der Beschwerdeführer, dass die Vorinstanz seine Zahlungen zugunsten des Landwirtschaftsbetriebs in der Höhe von Fr. 10'873.06 nicht als Unterhaltsleistungen zuliess. Es sei offensichtlich und unbestritten, dass seine Frau über die Einnahmen des Landwirtschaftsbetriebs verfügt habe und nicht er selbst, während er solidarisch für alle Schulden gehaftet habe und laufend Rechnungen auf seinen Namen gekommen seien. Nicht seine Frau, sondern er selbst hätte Probleme bekommen, wenn er die Rechnungen nicht bezahlt hätte, weshalb sämtliche Zahlungen für den Landwirtschaftsbetrieb entgegen der Vorinstanz als steuerbarer Aufwand zugunsten der Ehefrau zu berücksichtigen seien.

4.3.2. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass Zahlungen eines Ehegatten nur dann als Unterhaltsleistungen gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG anerkannt werden können, wenn sie

auf einer entsprechenden gerichtlich angeordneten Verpflichtung beruhen, wobei auch indirekte Leistungen durch Kostenübernahme und Naturalleistungen als abzugsfähig in Betracht fallen. An einer gerichtlich angeordneten Verpflichtung zur Übernahme der geltend gemachten Zahlungen durch den Beschwerdeführer fehlt es hier. Wie ebenfalls bereits dargelegt, könnte die steuerliche Anerkennung einer Kostenübernahme in Abweichung von einer gerichtlichen Regelung betreffend die Leistung von Unterhaltszahlungen im Übrigen nur dann in Erwägung gezogen werden, wenn die Ehegatten eine klare diesbezügliche Abmachung getroffen hätten (E. 3.3). Da es vorliegend auch an einer solchen mangelt, ist nicht weiter zu prüfen, ob die Ausgaben des Beschwerdeführers für den Landwirtschaftsbetrieb als abzugsfähig anerkannt werden könnten. Die Beschwerde erweist sich daher auch betreffend die Verweigerung eines Abzugs für diese Ausgaben als unbegründet.

III. Kantonale Steuern

5. § 32 Abs. 1 lit. c des Gesetzes des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000 über die direkten Steuern (StG/BS; SG 640.100) entspricht Art. 9 Abs. 1 lit. c StHG. Das System der Abzugsfähigkeit und der Besteuerung von Unterhaltsleistungen bei der direkten Bundessteuer und den kantonalen Steuern ist mit Bezug auf die hier infrage stehenden Leistungen deckungsgleich (vgl. Urteil 2C_544/2019 vom 21. April 2020 E. 8 mit Hinweisen, in: StR 75/2020 S. 582; siehe dagegen zur Erbringung von Unterhaltsleistungen in Kapitalform Markus Reich/Julia von Ah/Stephanie A. Brawand, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, N. 39 zu Art. 9 StHG). Für die Beurteilung auf der Ebene der kantonalen Steuern kann somit auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden.

IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

6. [...]

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Auf die subsidiäre Verfassungsbeschwerde wird nicht eingetreten.

2. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer 2012 wird abgewiesen.

3. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die kantonalen Steuern des Kantons Basel-Stadt 2012 wird abgewiesen.

4.-5. [...]