

Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen bei tatsächlich getrennter Ehe –
Art. 35 Abs. 1 lit. c StG; Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG; Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG.

Unterhaltsbeiträge können in der Form von indirekten Zahlungen oder als Naturalleistungen erbracht werden (E. 3.2).

Abzugsfähige Unterhaltsbeiträge müssen nicht von vornherein ziffernmässig bestimmt sein und/oder regelmässig bzw. wiederholt anfallen (E. 3.3.1).

Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen setzt nicht zwingend ein gerichtliches Urteil oder eine schriftliche Vereinbarung voraus (E. 3.3.3).

Für die Beurteilung, ob eine faktische Trennung der Ehe vorliegt, ist nicht die Herkunft, sondern die Verwendung der Mittel entscheidend (E. 3.3.4).

OGE 66/2021/4 und 66/2021/6 vom 2. November 2021

Keine Veröffentlichung im Amtsbericht

Aus den Erwägungen

3.1. Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. c des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) und Art. 9 Abs. 2 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14) sowie Art. 33 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) werden von den Einkünften die Unterhaltsbeiträge an den gerichtlich oder tatsächlich getrenntlebenden Ehegatten abgezogen, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten.

Die genannten Gesetzesbestimmungen haben im Wesentlichen denselben Inhalt. Unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes kann der Begriff der Unterhaltsbeiträge im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (was insb. die Ergänzung "periodischen" in Art. 35 Abs. 1 lit. c StG betrifft), weshalb die zu Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG ergangene Rechtsprechung und Lehre auch für die Kantons- und Gemeindesteuern herangezogen werden kann (vgl. BGer 2C_216/2020 vom 24. April 2020 E. 3.1 und 2C_139/2019 vom 18. Dezember 2019 E. 7, ferner OGE 66/2019/7 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1). Entsprechend muss nachfolgend nicht zwischen dem Gegenstand von Rekurs- und Beschwerdeverfahren unterschieden werden.

3.2. Als Unterhaltsbeiträge gelten regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen (BGer 2C_233/2017 vom 13. April 2018 E. 6.2 und 2C_503/2015 vom 31. März 2016 E. 3.1 mit Hinweisen). In der Regel erfolgen Unterhaltsbeiträge als periodische, direkte Geldleistungen. Sie können jedoch auch in der Form von indirekten Zahlungen erbracht werden, wie etwa durch die Übernahme von Krankenkassenprämien, Steuern, Hypothekarzinsen oder Mietkosten. Ebenso möglich sind schliesslich Unterhaltsbeiträge in der Form von Naturalleistungen (BGer 2C_502/2015 vom 29. Februar 2016 E. 4.2 mit Hinweisen). Der Rechtsgrund für die Unterhaltsbeiträge muss in der gerichtlichen oder tatsächlichen Trennung liegen (zum Ganzen Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 33 N. 18a, S. 795). Die Leistungen müssen mithin unmittelbar familienrechtlich geschuldet sein, das heisst in Erfüllung einer Rechtspflicht erbracht werden (vgl. Art. 118 Abs. 2 und Art. 176 Abs. 1 Ziff. 1 bzw. Art. 163 ff. des Zivilgesetzbuches [ZGB, SR 210] und dazu Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 33 N. 20, S. 796), wohingegen freiwillig geleistete Beiträge nicht zum Abzug berechtigen (vgl. VGer ZH SB.2019.00104 vom 8. April 2020 E. 2.1 mit Hinweisen; ferner BGer 2A.37/2006 vom 1. September 2006 E. 3.3; ferner Dienstanleitung der Steuerverwaltung des Kantons Schaffhausen zum Schaffhauser Steuergesetz, Art. 25 Nr. 4 [Unterhaltsbeiträge; Stand Februar 2012/2021], Ziff. 3 S. 3 f.).

3.3.1. Gemäss § 4 der Verordnung über die direkten Steuern vom 26. Januar 2001 (SHR 641.111) gilt eine Ehe, die weder geschieden noch gerichtlich getrennt ist, grundsätzlich als ungetrennt. Tatsächlich getrennt ist die Ehe demnach nur, wenn der gemeinsame Haushalt aufgehoben ist, zwischen den Ehegatten keinerlei Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt mehr besteht und eine allfällige Unterstützung des einen Ehegatten durch den anderen nur noch in ziffernmässig bestimmten Beträgen geleistet wird.

Soweit der Rekurrent und Beschwerdeführer vorbringt, diese Verordnungsbestimmung verstosse mit Bezug auf das Erfordernis ziffernmässig bestimmter Beträge gegen übergeordnetes Recht bzw. es bestehe keine entsprechende Gesetzesgrundlage, ist darauf hinzuweisen, dass auch das Bundesgericht verlangt, dass sich die Unterstützung des einen an den anderen Ehegatten in ziffernmässig bestimmten Beiträgen erschöpft (vgl. BGer 2C_502/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.1 mit Hinweisen; ferner BGer 2C_533/2018 vom 30. Oktober 2019 E. 2.3). Dies ist aber – wie die Verordnungsbestimmung – lediglich so zu verstehen, dass die Unterstützungsleistungen klar abgrenzbar bzw. bestimmbar sowie bezifferbar

sein müssen, können doch auch Naturalleistungen als Unterhaltsbeiträge abgezogen werden, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Dienstanleitung der Steuerverwaltung, Art. 25 Nr. 4, Ziff. 1 S. 1). Unterhaltsleistungen können mithin nicht nur als wiederkehrende, im Voraus ziffernmässig bestimmte, direkte Geldleistungen, sondern auch in Form indirekter Zahlungen, die nicht von vornherein ziffernmässig bestimmt sind und/oder nicht regelmässig bzw. wiederholt anfallen, erbracht werden (vgl. VGer SG B 2013/269 vom 28. April 2015 E. 2.2.3 mit Hinweisen; in dieser Entscheidung wurden Unterhaltsbeiträge bejaht in einem Fall, in dem deren Empfängerin selbst Bezüge vom gemeinsamen, aber ausschliesslich durch den Ehegatten geäufteten Haushaltskonto tätigte).

3.3.2. Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV vom 21. Dezember 2010 (Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG) liegt eine faktische Trennung, die zu einer getrennten Besteuerung der Ehegatten führt, vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: (1) Keine gemeinsame eheliche Wohnung, Aufhebung des gemeinsamen Haushalts und Bestehen eines eigenen Wohnsitzes für jeden Ehegatten; (2) keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt mehr vorhanden; (3) kein gemeinsames Auftreten des Ehepaars in der Öffentlichkeit mehr; (4) die Trennung ist von Dauer (mindestens ein Jahr) oder endet mit der Auflösung der Ehe (Ziff. 1.3 S. 6). Dieses Kreisschreiben ist zwar als sog. Verwaltungsverordnung für das Obergericht nicht bindend, wird von diesem aber bei seiner Entscheidung berücksichtigt, sofern es eine dem Einzelfall angepasste Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt und diese überzeugend konkretisiert (statt vieler OGE 60/2020/37 vom 31. August 2021 E. 2.2 mit Hinweisen), was vorliegend grundsätzlich zu bejahen ist mit dem Vorbehalt, dass beim Kriterium der Dauerhaftigkeit der Trennung nicht starr auf einen einjährigen Zeitraum abzustellen, sondern dieser (nur) als Richtwert zu betrachten ist. Im Übrigen hat auch das Bundesgericht diese Voraussetzungen im Wesentlichen in seiner Rechtsprechung übernommen (vgl. etwa BGer 2C_707/2018 vom 16. September 2019 E. 2.2, 2C_567/2016 vom 10. August 2017 E. 4.1 und 2C_502/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.1; ferner Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. A., Basel 2019, Art. 9 N. 16 f., S. 220; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 9 N. 12, S. 128).

3.3.3. Gemäss der Dienstanleitung der Steuerverwaltung, Art. 25 Nr. 4, bilden Grundlage für die steuerliche Beurteilung betreffend Unterhaltsbeiträge der entsprechende gerichtliche Entscheid (Scheidungsurteil, Entscheid im Eheschutzverfahren usw.) bzw. die schriftliche Vereinbarung über den Unterhalt zwischen den Ehegatten. Die Steuerpflichtigen haben eine Kopie dieses Dokuments mit der ersten Steuererklärung, in der die Unterhaltsbeiträge vom Einkommen abgezogen werden können, einzureichen (Ziff. 2 S. 2).

Darüber hinaus sind aber auch Unterhaltsbeiträge als abzugsfähig anzusehen, die ohne gerichtliches Urteil oder schriftliche Vereinbarung ausgerichtet werden, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, denn ein Schriftlichkeitserfordernis lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen (vgl. VGer ZH SB.2019.00104 vom 8. April 2020 E. 2.1; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 33 N. 18a, S. 795; je mit Hinweisen). Dies anerkennt auch die Steuerkommission.

3.3.4. Zur Verwendung gemeinsamer Mittel bzw. deren Entflechtung hat das Bundesgericht erwogen, nach der Begründung eigener Haushalte und damit einhergehender dauerhafter Aufgabe des Willens zur Fortführung der ehelichen Gemeinschaft dränge es sich auf, von einer tatsächlichen Trennung der Eheleute auszugehen, sofern sich in diesem Zeitpunkt die baldige Entflechtung der gemeinsamen Mittel abzeichne und diese lediglich als eine Frage der Zeit erscheine. Andernfalls könnten getrenntlebende Verheiratete, die keinen Willen zur Fortführung der Ehegemeinschaft mehr haben, solange eine gemeinsame Besteuerung verlangen, wie sie formell noch ein gemeinschaftliches Konto führten oder in sonstiger Weise punktuell über gemeinsame Mittel verfügten (BGer 2C_502/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.3 mit Hinweis).

Massgebend ist – wie erwähnt – grundsätzlich nicht die Herkunft, sondern die *Verwendung* der Mittel (VGer SG B 2013/269 vom 28. April 2015 E. 2.2.3; vgl. auch BGer 2C_707/2018 vom 16. September 2019 E. 2.2 ["getrennte Mittelverwendung"]). Andernfalls wäre bei "Einverdienererehen" stets eine Gemeinschaftlichkeit der Mittel zu verneinen. Insofern ist nicht primär entscheidend, ob die Steuerpflichtigen ihren Lebensunterhalt "aus einem gemeinsamen Topf" bzw. "aus dem gleichen Topf" bestreiten, sondern ob gemeinsame Lebenshaltungskosten anfallen, sie mithin die Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt gemeinsam verwenden. Massgebend ist somit, ob angesichts der tatsächlich vorliegenden Verhältnisse noch von einer wirtschaftlichen Einheit gesprochen werden kann.

4. Im Verwaltungsverfahren ist es Sache der Behörde und nicht der Parteien, den Sachverhalt festzustellen und Beweise zu erheben (Untersuchungsgrundsatz; Art. 5 Abs. 1 VRG). Im Steuerveranlagungsverfahren trifft die Steuerpflichtigen allerdings eine Mitwirkungspflicht: Sie müssen alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 144 Abs. 1 StG, Art. 126 Abs. 1 DBG; vgl. OGE 66/2019/6 vom 15. Mai 2020 E. 6.2). Als steuermindernde Tatsache trägt der Steuerpflichtige, mithin der Rekurrent und Beschwerdeführer, die objektive Beweislast dafür, dass er bereits am 1. Januar 2018 von seiner Ehefrau getrennt lebte (vgl. statt vieler BGer 2C_80/2021 vom 29. Juli 2021 E. 3.2, zur Publikation vorgesehen; OGE 66/2019/7 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

Im harmonisierten Steuerrecht gilt grundsätzlich das Beweismass der vollen Überzeugung (Regelbeweismass), wobei es keiner absoluten Gewissheit bedarf. Es

genügt, dass die zuständige Veranlagungsbehörde bzw. Rechtsmittelinstanz nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist (statt vieler BGer 2C_596/2020 vom 10. März 2021 E. 2.3.1). Es genügt, wenn am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr bestehen oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen. Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (zum Ganzen OGE 66/2019/6 vom 15. Mai 2020 E. 6.2 mit Hinweisen). Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (statt vieler BGer 2C_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.3 mit Hinweis).

5. Zwischen den Parteien ist umstritten, ob der Rekurrent und Beschwerdeführer spätestens Anfang 2018 von seiner Ehefrau tatsächlich getrennt lebte oder ob erst mit deren Abmeldung bei der Einwohnerkontrolle A. per 1. Oktober 2018 (so noch die Steuerverwaltung) bzw. frühestens per 1. Januar 2019 (so die Steuerkommission) von einem faktischen Getrenntleben im steuerrechtlichen Sinn auszugehen ist.

6. Die Steuerkommission erwog, der Rekurrent und Beschwerdeführer sei in den Jahren 2015 bis 2018 eindeutig der Hauptverdiener gewesen. Im Jahr 2018 habe er von einem auf beide Ehegatten lautenden, als "Gem.-Salärkonto" bezeichneten Konto direkte Zahlungen an seine Ehefrau sowie Überweisungen zu deren Gunsten (wie z.B. Miete, Krankheitskosten, Krankenkassenprämien) getätigt, ohne dass Unterhaltsbeiträge vereinbart gewesen seien. Bei diesen Zahlungen handle es sich nicht zwangsläufig um Unterhaltszahlungen, sie könnten auch aufgrund der ehelichen Beistandspflicht geleistet worden sein. Die Ehegatten hätten demnach ihre Lebenshaltungskosten im Jahr 2018 – wie in den Jahren zuvor – aus dem gleichen "Topf" bestritten. Eine Entflechtung der gemeinsamen Mittel sei nicht nachgewiesen. Der Rekurrent und Beschwerdeführer habe seine Ehefrau sodann nicht nur finanziell, sondern aufgrund ihrer Krankheit ziemlich umfassend unterstützt. Er habe sie zumindest in steuerlichen Belangen bis im August 2019 vertreten und im Februar 2019 versucht, sie von einem weiteren Klinikaufenthalt zu überzeugen. Schliesslich habe sich die Ehefrau erst per 1. Oktober 2018 – als sie von B. nach C. gezogen sei – in A. abgemeldet, was ebenfalls nicht auf einen endgültigen Trennungswillen hindeute.

7.1. Der Rekurrent und Beschwerdeführer sowie seine Ehefrau (nachfolgend zusammen die Steuerpflichtigen) wohnten im Jahr 2018 unbestritten räumlich getrennt. Der gemeinsame Haushalt war demnach vor dem 1. Januar 2018 aufgehoben worden und es gab keine eheliche Wohnung im Sinne von Art. 162 ZGB mehr. Überdies ist davon auszugehen, dass die Ehefrau an ihrem neuen Wohnort in B. –

und später in C. – einen neuen, eigenen Wohnsitz im Sinne von Art. 23 Abs. 1 ZGB begründet hatte. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass sie sich erst per 1. Oktober 2018 in A. abmeldete (vgl. etwa BGer 2C_265/2019 vom 11. September 2019 E. 2.3).

7.2. Die Ehefrau war im Jahr 2018 wiederholt in stationärer Behandlung und daher augenscheinlich nicht in der Lage, für ihren gesamten Lebensunterhalt selbst aufzukommen, weshalb der Rekurrent und Beschwerdeführer sie finanziell unterstützte, indem er etwa die Mietkosten für die Wohnung der Ehefrau und Krankenkassenkosten beglich. Die Überweisungen wurden zulasten des Kontos Nr. [...] ("Gem.-Salärkonto") bei der Schaffhauser Kantonalbank getätigt. Dieses – in den Jahren 2017 und 2018 nur noch vom Einkommen des Rekurrenten und Beschwerdeführers geäufnete – Konto lautete zwar auf beide Steuerpflichtigen. Allerdings war der Online-Banking-Vertrag lediglich auf den Rekurrenten und Beschwerdeführer abgeschlossen und die Ehefrau tätigte spätestens ab dem Jahr 2018 keine Bezüge/Überweisungen mehr von diesem Konto, sondern sie verfügte gemäss unbestrittener Sachdarstellung des Rekurrenten und Beschwerdeführers über ein eigenes, bei der Thurgauer Kantonalbank neu eröffnetes Konto. Unter diesen Umständen kann für das Jahr 2018 nicht mehr von einer Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt bzw. gemeinsamer Mittelverwendung gesprochen werden.

Dass der Rekurrent und Beschwerdeführer – mangels eines gerichtlichen Trennungs- bzw. Eheschutzverfahrens – die Unterhaltsbeiträge (noch) gestützt auf die eheliche Beistandspflicht gemäss Art. 163 ff. ZGB leistete und nicht gestützt auf die Bestimmungen zur (rechtlichen) Ehetrennung bzw. zum Schutz der ehelichen Gemeinschaft (vgl. Art. 118 Abs. 2 und Art. 173 Abs. 1 ZGB), führt nicht dazu, dass die Zahlungen zugunsten seiner Ehefrau nicht als Unterhaltsbeiträge im Sinne von Art. 35 Abs. 1 lit. c StG und Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG sowie Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG qualifiziert werden könnten (vgl. vorangehende E. 3.2).

7.3. Die Steuerpflichtigen traten im Jahr 2018 gemäss Darstellung des Rekurrenten und Beschwerdeführers nicht mehr gemeinsam (als Ehepaar) in der Öffentlichkeit auf. Dies wird von der Steuerkommission nicht bestritten und es gibt keine Hinweise, dass es sich anders verhielt. Gegen einen endgültigen Trennungswillen spricht unter den konkreten Umständen auch nicht, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer im Jahr 2019 angesichts des "extrem schlechten Gesundheitszustands" seiner von ihm getrennt lebenden Ehefrau diese in steuerrechtlichen Angelegenheiten vertrat und beabsichtigte, sie von einem weiteren Klinikaufenthalt zu überzeugen.

7.4. Schliesslich ist von einer langandauernden faktischen Trennung der Ehe auszugehen, begann diese doch spätestens Anfang 2018 (gemäss Darstellung

des Rekurrenten und Beschwerdeführers war die Ehefrau bereits im März 2016 aus dem gemeinsamen Haus ausgezogen) und dauerte sie auch Ende 2018 noch an. Die Steuerpflichtigen wurden für das Jahr 2018 denn auch getrennt veranlagt (was freilich mit dem Einspracheentscheid korrigiert werden sollte).

7.5. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Steuerpflichtigen im Jahr 2018 tatsächlich getrennt lebten und eine getrennte Mittelverwendung erfolgte, weshalb die vom Rekurrenten und Beschwerdeführer zugunsten seiner Ehefrau getätigten Auslagen von [...], die in der Höhe von Steuerverwaltung und Steuerkommission nicht in Frage gestellt werden, abzugsfähige Unterhaltsbeiträge darstellen. [...]