

3-RV.2021.186

P 56

Urteil vom 19. Oktober 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richterin Sramek Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

Rekurrent	A. _____
-----------	-----------------

vertreten durch Peter Haller Treuhand AG, Wintersingerstrasse 26 A,
Postfach 36, 4312 Magden

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 15. September 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 26. Mai 2021 wurde A. _____ von der Steuerkommission Q. _____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 233'300.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 237'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 275'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Unterhaltsbeiträge an die geschiedene Ehegattin von CHF 175'200.00 lediglich CHF 25'200.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 26. Mai 2021 erhob die Vertreterin von A. _____ mit Schreiben vom 18. Juni 2021 Einsprache und stellte die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Die geltend gemachte Nachzahlung der Unterhaltsbeiträge an die geschiedene Ex-Ehegattin sind im vollen Umfang von CHF 150'000.00 sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei den Direkten Bundessteuern zum Abzug zuzulassen (Ziffer 361).
2. Die im Deklarationsverfahren irrtümlicherweise nicht geltend gemachten Unterhaltsbeiträge an die geschiedene Ex-Ehegattin im Umfang von CHF 7'000.00 sind ebenfalls sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei den Direkten Bundessteuern zum Abzug zuzulassen (Ziffer 361).
3. Die im Deklarationsverfahren irrtümlicherweise nicht geltend gemachten Unterhaltsbeiträge an die geschiedene Ex-Ehegattin im Umfang von CHF 40'000.00 sind ebenfalls sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei den Direkten Bundessteuern zum Abzug zuzulassen (Ziffer 361).
4. Die gesamten zum Abzug zuzulassenden Unterhaltsbeiträge (Ziff. 361) betragen somit Total CHF 222'200.00."

3.

Mit Entscheid vom 15. September 2021 reduzierte die Steuerkommission Q. _____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen um CHF 7'000.00 auf CHF 226'324.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 15. September 2021 (Zustellung am 22. Oktober 2021) hat A. _____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 16. November 2021 (Postaufgabe am 17. November 2021) an das Spezialverwaltungsgericht,

Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Der Einsprache-Entscheid vom 15. September 2021 sei aufzuheben.
2. Es sei die geltend gemachte Nachzahlung der Unterhaltsbeiträge an die geschiedene Ex-Ehegattin im vollen Umfang von CHF 150'000.00 sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2018 als auch bei den Direkten Bundessteuern 2018 zum Abzug zuzulassen (Ziffer 12.1 der Steuererklärung).
3. Unter Kostenfolge:"

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das Steueramt Q. _____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

Die Vertreterin von A. _____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

1.2.

Soweit die Vertreterin des Rekurrenten eine Reduktion des steuerbaren Einkommens betreffend Direkte Bundessteuer 2018 beantragt, ist auf den Rekurs nicht einzutreten, weil diese nicht Gegenstand des Einspracheentscheides vom 15. September 2021 bildet.

2.

2.1.

Die Ehe zwischen dem Rekurrenten und B._____ wurde mit Urteil des Bezirksgerichts Q._____ vom 17. Juli 2018 geschieden. Die von ihnen am 16./20. Juni 2018 abgeschlossene "Vereinbarung" betreffend Ehescheidung (inkl. Eheschutzverfahren) enthält unter anderem das Folgende:

"3.

Der Gesuchsteller [Rekurrent] verpflichtet sich, der Gesuchstellerin folgende Unterhaltsbeiträge zu bezahlen:

- Als pauschalisierte Unterhalts(nach)zahlung für die Zeit bis 30. September 2018 CHF 150'000.00, zahlbar innert längstens 30 Tagen nach Rechtskraft des Scheidungsurteils.
- Ab 1. Oktober 2018 monatlich vorschüssig CHF 8'400.00 bis zu seinem vollendeten 65. Altersjahr.

Diese Scheidungsrente ist mit der gerichtsüblichen, ins Urteil aufzunehmenden Indexierungsformel der Teuerung anzupassen. Basis ist der Indexstand im Mai 2018."

2.2.

Die Nachzahlung von CHF 150'000.00 setzt sich gemäss den Angaben der Vertreterin des Rekurrenten wie folgt zusammen (Tabelle "Nachzahlung"):

	Nettolohn	geleisteter Unterhalt	Unterhaltsnachzahlung	Total Einkommen pro Monat
April 2017	4'260.80	1'000.00	4'739.20	10'000.00
Mai 2017	4'260.80	1'000.00	4'739.20	10'000.00
Juni 2017	4'260.80	1'000.00	4'739.20	10'000.00
Juli 2017		1'000.00	9'000.00	10'000.00
August 2017		1'000.00	9'000.00	10'000.00
September 2017		1'000.00	9'000.00	10'000.00
Oktober 2017		1'000.00	9'000.00	10'000.00
November 2017		1'000.00	9'000.00	10'000.00
Dezember 2017		1'000.00	9'000.00	10'000.00
Januar 2018		1'000.00	9'000.00	10'000.00
Februar 2018		1'000.00	9'000.00	10'000.00
März 2018		1'000.00	9'000.00	10'000.00
April 2018		1'000.00	9'000.00	10'000.00
Mai 2018		1'000.00	9'000.00	10'000.00
Juni 2018		1'000.00	9'000.00	10'000.00
Juli 2018		1'000.00	9'000.00	10'000.00
August 2018			10'000.00	10'000.00
September 2018			10'000.00	10'000.00
Rundung			-1'217.60	
	12'782.40	16'000.00	150'000.00	180'000.00

2.3.

Die Vertreterin des Rekurrenten beantragt, es seien die CHF 150'000.00 zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung wird ausgeführt, es handle sich um keine Kapitalabfindung gemäss § 11 StGV. Die Zahlung stelle eine Differenzzahlung zu den bereits periodisch in Rentenform geleisteten Zahlungen von jeweils CHF 1'000.00 gemäss § 11 StGV dar. Es handle sich um eine Nachzahlung für eine monatliche Rente von CHF 10'000.00 vom 1. April 2017 (ab Auszug aus dem gemeinsamen Haushalt) bis und mit 30. September 2018 (18 Monate à CHF 10'000.00) abzüglich der bereits geleisteten Unterhaltsrenten à CHF 1'000.00 sowie abzüglich dem anzurechnenden erzielten Netto-Erwerbseinkommen in der Zeit vom 1. April 2017 bis und mit 30. Juni 2017 (vgl. Rekurs).

2.4.

Die Vorinstanz hat einen Abzug der CHF 150'000.00 mit der folgenden Begründung abgelehnt (vgl. Einspracheentscheid, S. 3):

"Auch wenn in der Scheidungsvereinbarung vom 16. bzw. 20.06.2018 von *Unterhalts(nach)zahlungen* gesprochen wird, kann es sich bei der pauschalen Abgeltung nicht um Nachzahlungen für zu tief ausgefallene und geschuldete Un-

terhaltsbeiträge handeln. Bei der Einwohnerkontrolle wurde die freiwillige Trennung ab dem 01.01.2017 gemeldet. Der Wegzug der Ehefrau bzw. der Auszug aus dem gemeinsamen Haushalt erfolgte per 31.03.2017. Ab dem 01.04.2017 hat der Ehemann pro Monat CHF 1'000 als Unterhaltsbeiträge überwiesen. Eine Trennungsvereinbarung für die Zeit der freiwilligen Trennung bis zur Scheidung hat nicht bestanden. Demzufolge bestand keine Verpflichtung bis zur Scheidung höhere Beiträge zu bezahlen. Die monatlichen Leistungen von CHF 1'000 bis zur Scheidung basierten demnach auf einer gegenseitigen, freiwilligen und mündlichen Vereinbarung und nicht auf einer vertraglichen Verpflichtung.

Die Verpflichtung zur Bezahlung der pauschalen Abgeltungssumme ist erst mit der Vereinbarung über die Scheidung entstanden. Die Begründung, dass es sich bei der Leistung im (recte: um) eine Nachzahlung handeln sollte, ist daher nicht nachvollziehbar. Es bestand kein Zahlungsverzug einer geschuldeten und zu tief ausgefallenen Unterhaltsleistung an die getrennt lebende Ehefrau. Der Einwand, es handle sich bei der Abgeltung der CHF 150'000 um eine Nachzahlung ist demnach nicht statthaft. Die Definition der Zahlung im Scheidungsurteil als *Unterhalts(nach)zahlung* ist für die steuerliche Beurteilung nicht verbindlich. Aufgrund des klaren Wortlautes von § 11 StGV, welcher auf dem Bundesgerichtsurteil 125 II 183 basiert, und der dazu ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung besteht kein Spielraum, um mittels Kapitalabfindung bezahlte Unterhaltsbeiträge zum Abzug zuzulassen."

3.

3.1.

3.1.1.

Die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Eheteil werden von den Einkünften abgezogen (§ 40 Abs. 1 lit. c StG). Als steuerwirksame Unterhaltsbeiträge gelten nur periodisch in Rentenform fliessende Zahlungen. Einmalig oder in Raten ausbezahlte Kapitalabfindungen sowie güterrechtliche Abfindungen sind nicht steuerwirksam (§ 11 StGV).

3.1.2.

Im Urteil vom 31. Mai 2022 (WBE.2021.314) führt das aargauische Verwaltungsgericht diesbezüglich das Folgende aus:

"II.

2.2.3.

[...]

Kapitalzahlungen stellen selbst dann keine steuerbaren Unterhaltsbeiträge dar, wenn sie künftige Alimente abgelden sollen oder wenn sie in jährlichen Raten ausbezahlt werden (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, a.a.O., N. 65 zu Art. 23, vgl. auch StE 1999, B 27.2 Nr. 21 und StE 1999, B 27.2 Nr. 22). Dies gilt jedoch nur, wenn die Kapitalform bei der Festsetzung der Unterhaltsbeiträge (z.B. in der Scheidungskonvention) zum Vornherein vorgesehen war (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN

KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, a.a.O., N. 65 zu Art. 23). Werden mehrere Unterhaltsleistungen zufolge Zahlungsverzugs gleichzeitig (und damit in Kapitalform) ausgerichtet, handelt es sich hierbei dennoch um Unterhaltszahlungen in Rentenform (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, a.a.O., N. 65 zu Art. 23; SILVIA HUNZIKER/JSABELLE MAYER KNOBEL, a.a.O., N. 25 zu Art. 23; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 68 zu Art. 23)."

3.1.3.

Aufgrund der gesetzlichen Regelung und gemäss der dazu ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung sind Kapitalzahlungen also grundsätzlich nicht steuerwirksam, es sei denn, diese dienen dazu, in der Vergangenheit nicht im vollen Umfang geleistete Unterhaltsbeiträge nachzuzahlen und so den Zahlungsverzug auszugleichen. Eine solche Nachzahlung ist als gleichzeitige Ausrichtung mehrerer Unterhaltsbeiträge zufolge Zahlungsverzugs zu qualifizieren und zum Abzug zuzulassen (vgl. VGE vom 18. Juli 2018 [WBE.2018.116]). Werden mehrere Unterhaltsrenten infolge Zahlungsverzugs gleichzeitig (und somit in Kapitalform) überwiesen, handelt es sich also trotzdem um Unterhaltsleistungen in Rentenform (Zweifel/Beusch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 33 Rz 21).

3.1.4.

Zum Verzug bei Unterhaltsbeiträgen wird im BGE 145 III 346 das Folgende ausgeführt (E. 4.1):

"Vorliegend hat das Obergericht des Kantons Bern in seinem Urteil vom 1. Mai 2013 den Unterhaltsbeitrag an die Beschwerdegegnerin auf Fr. 3'000.-, zahlbar monatlich im Voraus, festgesetzt. Damit hat es nicht nur die Höhe, sondern auch die Fälligkeit der monatlichen Unterhaltsforderung per Monatsanfang festgelegt. Ab diesem Verfalltag gerät der Beschwerdeführer als Schuldner bei Nichtleistung ohne Weiteres und ohne Mahnung seitens der Beschwerdegegnerin in Verzug (Art. 102 Abs. 2 OR)."

3.2.

Die ehemalige Ehefrau des Rekurrenten hat vom April 2017 bis Juli 2018 vom Rekurrenten monatlich einen Unterhaltsbeitrag von CHF 1'000.00 erhalten (vgl. Tabelle "Nachzahlung"). Eine darüber hinausgehende Zahlungsverpflichtung bestand für den Rekurrenten nicht. Erst mit der im Juni 2018 abgeschlossenen, gerichtlich genehmigten "Vereinbarung" wurde der Rekurrent verpflichtet, zusätzlich eine Unterhaltszahlung von CHF 150'000.00 an seine ehemalige Ehefrau zu leisten, zahlbar innert längstens 30 Tagen nach Rechtskraft des Scheidungsurteils. Die Kapitalzahlung von CHF 150'000.00 betrifft zwar Unterhaltsbeiträge für mehrere Monate, erfolgte aber nicht zufolge eines Zahlungsverzugs von in der Vergangenheit geschuldeten Unterhaltszahlungen. Die CHF 150'000.00 sind

daher gemäss § 11 StGV nicht abzugsfähig. Dies steht auch in Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach der als Kapitalleistung ausgerichtete Betrag an den Unterhalt des geschiedenen Ehegatten – anders als periodisch ausgerichtete Rentenzahlungen – vom Verpflichteten nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden kann (StR 54, S. 408 ff.).

3.3.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

4.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

5.

Eine Minderheit des Spezialverwaltungsgerichts hätte den Rekurs mit der folgenden Begründung gutgeheissen:

Der Rekurrent und seine damalige Ehefrau haben sich im April 2017 getrennt. Zur Regelung der Modalitäten des Getrenntlebens wurde beim Familiengericht Q._____ ein Eheschutzverfahren anhängig gemacht. Die Eheleute haben sich sodann auf ein einverständliches Scheidungsbegehren und über alle Nebenfolgen der Scheidung einigen können. Das Familiengericht Q._____ hat die entsprechende Vereinbarung mit Urteil vom 17. Juni 2018 genehmigt. In der genehmigten Vereinbarung hat sich der Rekurrent verpflichtet, seiner geschiedenen Ehefrau ab 1. Oktober 2018 monatlich vorschüssig einen Unterhaltsbeitrag von CHF 8'400.00 zu bezahlen. Für die Zeit ab der Trennung und bis 30. September 2018 haben sich die Eheleute auf eine pauschale Unterhalts(nach)zahlung des Rekurrenten von CHF 150'000.00 geeinigt (vgl. Ziff. III.3. der gerichtlich genehmigten Vereinbarung).

Die ehemalige Ehefrau des Rekurrenten hat vom April 2017 bis Juli 2018 vom Rekurrenten monatlich einen Unterhaltsbeitrag von CHF 1'000.00 erhalten (vgl. Tabelle "Nachzahlung"). Höhere Unterhaltsforderungen bzw. –beiträge waren Gegenstand des Eheschutzverfahrens. Hätte das Familiengericht Q._____ in diesem Verfahren über die persönlichen Unterhaltsbeiträge an die getrennt lebende Ehefrau befinden müssen, hätte es den monatlich zu bezahlenden Unterhaltsbeitrag mit Rückwirkung ab der Trennung festgesetzt. Das Total der ausstehenden Unterhaltsbeiträge von April 2017 bis zum Eheschutzurteil hätte der Rekurrent nach Vorliegen des Urteils berechnen und nachzahlen müssen.

Im Rahmen der Scheidung haben sich die Eheleute auch über die Höhe der im Eheschutzverfahren strittigen Unterhaltsbeiträge für den Zeitraum

seit der Trennung geeinigt und den Betrag der Unterhalts(nach)zahlung beziffert. Sodann haben sie sich darauf verständigt, dass das Gericht das Eheschutzverfahren als gegenstandslos von der Kontrolle abschreiben kann.

Die vereinbarte Unterhalts(nach)zahlung von CHF 150'000.00 umfasst die zu wenig bezahlten Unterhaltsbeiträge von April 2017 bis September 2018, mithin Unterhaltsbeiträge für 18 Monate. Sie stellt mit Ausnahme der Unterhaltszahlungen für die Monate Juni, Juli, August und September 2018 eine Zahlung für die seit der Trennung nicht in vollem Umfang bezahlten Unterhaltsbeiträge dar. Die Nachzahlung ist als gleichzeitige Ausrichtung von 18 monatlichen Unterhaltsbeiträgen zu qualifizieren und zum Abzug zuzulassen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass bis zum Vorliegen des Scheidungsurteils kein Zahlungsverzug vorgelegen hat, weil während der Dauer eines Eheschutzverfahrens für die in diesem Verfahren strittigen Unterhaltsbeiträge grundsätzlich kein Zahlungsverzug entstehen kann (vorbehalten bleiben die superprovisorisch angeordneten Unterhaltsbeiträge).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'000.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'230.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Steueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 19. Oktober 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic