



Fall-Nr.: B 2006/177
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 23.01.2007
Entscheiddatum: 23.01.2007

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 23. Januar 2007

Direkte Bundessteuer, Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG (SR 642.11). Erfüllt ein Geschiedener seine Unterhaltspflicht gegenüber der Ex-Ehefrau teilweise durch Ueberlassen einer Liegenschaft und leistet er daneben Zahlungen für den Liegenschaftsunterhalt, so ist es zulässig, für die Bemessung der steuerlich abzugsfähigen Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehefrau vom Scheidungsurteil abzuweichen und die steuerrechtlich massgebenden Bewertungsgrundsätze anzuwenden (Verwaltungsgericht, B 2006/177).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

A. und B. G. -C.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch P.,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/1, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,



Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse
65, 3003 Bern,

sowie

Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer,

Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegnerinnen,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2002

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Die Eheleute A. und B. G. -C. sind in Y. wohnhaft. A. G. und seine geschiedene Ehefrau R. G. -I. sind je zur Hälfte Miteigentümer des Grundstücks Grundbuch Nr. 000 in Z. Dieses besteht aus dem Doppeleinfamilienhaus X-strasse 15a und 15b sowie 1030 m² Boden. Der eine Teil (X-strasse 15b) wird von R. G. -I. bewohnt und weist einen Mietwert gemäss amtlicher Schätzung von Fr. 31'860.-- auf; der andere ist für Fr. 30'000.-- pro Jahr fremdvermietet. A. G. und R. G. -I. sind seit 1990 geschieden. In der Scheidungskonvention vom 11. August 1990 verpflichtete sich A. G. unter anderem, R.



G. -I. gestützt auf Art. 151 aZGB einen Betrag von Fr. 5'000.-- bis zum Eintritt ins AHV-Alter und hernach jeweils die Hälfte seiner AHV-Rente zu bezahlen. Weiter wurde in der Konvention festgehalten, die Parteien seien je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft X-strasse 15. Solange R. G. den einen Hausteil bewohne, habe A. G. von den Frauenalimenten monatlich fix Fr. 3'000.-- an R. G. auszurichten. Den Rest (Fr. 2'000.-- zuzügl. Teuerung auf Fr. 5'000.--) habe A. G. als vereinbarten Mietzins auf ein gemeinsames Liegenschaftskonto zu überweisen, ebenso die Mieteinnahmen aus dem anderen Hausteil. Ab diesem Konto seien sämtliche Instandstellungs- und Renovationskosten sowie die auf die Eigentümer fallenden öffentlich-rechtlichen Gebühren zu begleichen, Steuern ausgenommen.

Die Eheleute A. und B. G. -C. deklarierten in der Steuererklärung 2002 Unterhaltsbeiträge an die geschiedene Ehefrau von A. G. im Betrag von Fr. 78'276.--. Die Veranlagungsbehörde liess lediglich Fr. 50'130.-- zum Abzug zu. Dieser Betrag setzte sich aus der jährlichen Zahlung von Fr. 36'000.-- sowie dem halben Mietwert der von R. G. -I. benutzten Wohnung zusammen (Mietwert Fr. 31'860.-- abzüglich Pauschale von Fr. 3'600.--; davon die Hälfte).

Mit Einspracheentscheid vom 25. August 2005 veranlagte das kantonale Steueramt als Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer A. und B. G. -C. mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 164'400.-- zum Satz von Fr. 149'300.--.

B./ Gegen den Einspracheentscheid erhoben die Pflichtigen mit Eingabe vom 27. Oktober 2005 Rekurs (recte Beschwerde) und beantragten unter anderem, als Unterhaltsleistungen an R. G. -I. seien Fr. 63'276.-- zum Abzug zuzulassen (direkte Zahlung von Fr. 36'000.-- zuzügl. Uebernahme Mietzinszahlung von Fr. 27'276.-- [12 x Fr. 2'273.--]). In der Begründung wurde im wesentlichen vorgebracht, der Steuerpflichtige habe die Hälfte der Einnahmen aus der Liegenschaft zu versteuern, könne aber die Hälfte der Unterhalts- und Verwaltungskosten sowie die Hälfte der Schuldzinsen abziehen. Die Einnahmen und Ausgaben der gemeinsamen Liegenschaft würden über ein gemeinsames Liegenschaftskonto verwaltet. Die Veranlagungsbehörde habe die zwei Rechtsverhältnisse nicht klar getrennt, sondern gehe von einer Nutzungsüberlassung des Eigenmietwertes aus. Dies sei unzutreffend; das Scheidungsurteil spreche von einem Mietzins, den A. G. zu bezahlen habe.



St.Galler Gerichte

Die Verwaltungsrekurskommission wies die Beschwerde mit Entscheid vom 17. August 2006 ab. Sie erwog hinsichtlich der Unterhaltszahlungen, zwischen den Parteien sei weder eine Nutzniessung noch ein Wohnrecht vereinbart worden. Folglich sei die Hälfte des Eigenmietwertes des von der geschiedenen Ehefrau bewohnten Hausteils dem Pflichtigen anzurechnen. Eigennutzung werde auch bei getrennter oder geschiedener Ehe bejaht. Beim Pflichtigen stelle daher der hälftige Eigenmietwert der Liegenschaft X-strasse 15b steuerbares Einkommen dar. Der Pflichtige ziehe denn auch effektiv einen Nutzen aus der Liegenschaft, indem er Unterhaltsbeiträge im Umfang von Fr. 24'000.-- zuzüglich Teuerung pro Jahr nicht bar bezahlen müsse, sondern auf ein gemeinsames Liegenschaftskonto zu überweisen habe, das dem Liegenschaftsunterhalt diene. Mit der Ueberlassung seines hälftigen Miteigentums an der von der geschiedenen Ehefrau bewohnten Wohnung habe er sich einer familienrechtlichen Pflicht entledigt, für die er sonst anderweitig hätte eintreten müssen. Daher sei zu Recht der nach kantonalem Recht gekürzte Eigenmietwert von Fr. 14'130.-- angerechnet worden.

C./ Mit Eingabe ihrer Vertreter vom 19. September 2006 erhoben A. und B. G. -C. Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, die vom Ehemann geleisteten Unterhaltszahlungen von insgesamt Fr. 63'276.-- an die geschiedene Ehefrau seien zum Abzug zuzulassen und die Einkünfte aus dem Doppeleinfamilienhaus seien wie von der Vorinstanz festgestellt mit Fr. 12'337.-- zu veranlagern, eventualiter seien der pauschale Liegenschaftsunterhalt und die Schuldzinsen entsprechend den tatsächlichen Leistungen der Miteigentümer zu verteilen, falls dem Hauptantrag nicht entsprochen werde. In der Begründung beharren die Beschwerdeführer auf ihrem Standpunkt, als Unterhaltsbeitrag habe A. G. monatlich Fr. 3'000.-- auszurichten und den Rest von Fr. 2'000.-- zuzüglich Teuerung auf Fr. 5'000.-- als vereinbarten Mietzins auf ein gemeinsames Liegenschaftskonto zu überweisen. Damit stehe fest, dass das Scheidungsgericht nicht die Absicht gehabt habe, die Nutzung des Hausteils als Naturalleistung des zu Unterhaltsbeiträgen verpflichteten A. G. zu qualifizieren. Das Gericht habe diesen vielmehr angewiesen, einen Teil der Alimente im Namen und auf Rechnung seiner geschiedenen Ehefrau auf ein gemeinsames Mietzinskonto zu überweisen. Das Scheidungsurteil weise den Hausteil nicht zur Nutzung und zum Gebrauch als Bestandteil der Alimentenverpflichtung an R. G. -I. zu und es räume A. G. kein Recht ein, seine Unterhaltsverpflichtung in Form der Ueberlassung eines Anteils am gemeinsamen Doppeleinfamilienhaus zu erfüllen. Für die Steuerbehörde bestehe



keine Grundlage, Teile der von A. G. tatsächlich in bar geleisteten Unterhaltsbeiträge als eine unentgeltlich zur Verfügung gestellte Immobilie zu qualifizieren und steuerrechtlich entsprechend zu behandeln. Auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführer wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 20. Oktober 2006 unter Hinweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids auf Abweisung der Beschwerde.

Auch das kantonale Steueramt als kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer beantragt in seiner Vernehmlassung vom 13. November 2006 die Abweisung der Beschwerde.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich zur Beschwerde nicht vernehmen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP; Art. 1 Abs. 3 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt DBG). Die Beschwerdeführer sind zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und ihre Beschwerdeeingabe vom 19. September 2006 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen, nachdem sie nachträglich rechtsgültig unterzeichnet wurde (Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2./ Nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG werden die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlichen Gewalt stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten, von den Einkünften abgezogen. Für den Empfänger bilden diese Unterhaltsbeiträge steuerbare Einkünfte (Art. 23 lit. f DBG).



a) Aufgrund der Schätzungsmitteilung und des Scheidungsurteils ist davon auszugehen, dass A. G. und R. G. -I. je zur Hälfte Miteigentümer des Grundstücks Grundbuch Nr. 000, X-strasse 15a und 15b, in Z. sind und entgegen den Ausführungen in der Beschwerde nicht Gesamteigentum vorliegt. Fest steht weiter, dass der Teil X-strasse 15a für jährlich Fr. 30'000.-- fremdvermietet ist und der Mietwert des von R. G. -I. bewohnten Teils gemäss der amtlichen Schätzung vom 26. November/4. Dezember 2001 Fr. 31'860.-- beträgt.

Die Veranlagungsbehörde hat A. G. als Ertrag aus der Nutzung des Grundstücks X-strasse 15 einen Betrag von Fr. 29'130.-- angerechnet. Dies entspricht der Hälfte des Ertrags aus der Fremdvermietung (Fr. 15'000.--) zuzüglich der Hälfte des um den Abzug von Fr. 3'600.-- gemäss Art. 34 Abs. 3 des Steuergesetzes (sGS 811.1) und Art. 14 Abs. 2 der Steuerverordnung (sGS 811.11) reduzierten Eigenmietwerts des von R. G. -I. bewohnten Hausteils (Fr. 14'130.--). Diese Zurechnung ist unbestritten. Sie beruht darauf, dass die Ueberlassung eines Grundstücks an den geschiedenen Ehegatten als Eigennutzung durch den überlassenden Ehegatten behandelt wird, sofern nicht grundbuchlich eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht eingetragen ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 68 zu Art. 21 mit zahlreichen Hinweisen). Als Unterhaltsbeitrag an die geschiedene Ehefrau liess die Veranlagungsbehörde Fr. 50'130.-- zum Abzug zu. Dies entspricht der jährlichen Zahlung von Fr. 36'000.-- aufgrund der Scheidungskonvention sowie der Hälfte des um den Abzug von Fr. 3'600.-- reduzierten Anteils am Eigenmietwert des von R. G. -I. bewohnten Hausteils (Fr. 14'130.--).

b) Aufgrund der vorliegenden Sachlage überlässt A. G. seiner geschiedenen Ehefrau seinen Anteil am Grundstücksteil X-strasse 15b zur Nutzung. Dass das Ueberlassen dieses Grundstücksteils zur Nutzung als Unterhaltsleistung an die geschiedene Ehefrau qualifiziert und nach Massgabe des amtlichen Mietwerts als steuerlich abzugsfähiger Unterhaltsbeitrag berücksichtigt wird, ist nicht zu beanstanden. Ob eine zivilrechtliche Nutzniessung oder ein Wohnrecht besteht, ist nicht ausschlaggebend. In diesem Fall hätte ohnehin die geschiedene Ehefrau den gesamten Eigenmietwert der Wohnung zu versteuern. Insbesondere ist auch nicht entscheidend, ob das Scheidungsgericht die Absicht hatte, die Nutzung des Hausteils als Naturalleistung zu qualifizieren. Auszugehen ist von den Modalitäten der Scheidungskonvention und den tatsächlichen



Verhältnissen. Nach diesen erfüllt A. G. seine Unterhaltspflicht durch monatliche Zahlungen von Fr. 3'000.-- in bar sowie einer Leistung von Fr. 2'273.-- auf ein gemeinsames Liegenschaftskonto und der Ueberlassung der ihm und seiner geschiedenen Ehefrau gemeinsam gehörenden Wohnung. In der Scheidungskonvention wurde zwar die Zahlung als "vereinbarter Mietzins" bezeichnet. Mit der Genehmigung dieser Konvention kann das Scheidungsgericht aber den steuerlich massgebenden Wert der Naturalleistung nicht verbindlich festlegen. Die Zahlung liegt erheblich über dem anteilmässigen halben Mietwert der Wohnung, weshalb es unbeachtlich ist, dass sie in der Scheidungskonvention als vereinbarter Mietzins bezeichnet wird. Mit dem Ueberlassen seines hälftigen Miteigentumsanteils an der Wohnung erfüllt A. G. eine in der Konvention verankerte Pflicht. Die Zahlung auf das gemeinsame Liegenschaftskonto kann aufgrund der vorliegenden Umstände nicht gesamthaft als Unterhaltsleistung an die geschiedene Ehefrau qualifiziert werden. An diesem Konto ist er nämlich mit R. G. -I. gemeinsam berechtigt. Die Zahlungen auf das Liegenschaftskonto fliessen nicht ausschliesslich und unwiderruflich der geschiedenen Ehefrau zu. Insoweit ist es auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Zahlung als teilweise Vermögensumschichtung qualifiziert hat. Der Umfang der abzugsfähigen Unterhaltsleistungen ist nach den für das Steuerrecht massgebenden Grundsätzen zu bestimmen. Daran ändert der Umstand nichts, dass im Scheidungsurteil der Hausteil nicht zur Nutzung und zum Gebrauch an R. G. -I. zugewiesen und A. G. kein Recht eingeräumt wurde, seine Unterhaltsverpflichtung durch Ueberlassung seines Anteils am Wohnhaus zu erfüllen. Tatsache ist indessen, dass das Scheidungsurteil für den hier vorliegenden Fall, dass R. G. -I. den Hausteil X-strasse 15b bewohnt, A. G. ermöglicht, seine Unterhaltspflicht (u.a.) durch Ueberweisung eines bestimmten Betrags auf ein gemeinsames Liegenschaftskonto zu erfüllen. In der Beschwerde wird denn auch festgehalten, im Innenverhältnis der Miteigentümer sei es richtig, dass R. G. -I. für ihre ausschliessliche Nutzung des einen Hausteils einen angemessenen Betrag auf das gemeinsame Liegenschaftskonto überweise. Dieser Betrag ist aber nicht identisch mit der Zahlung von Fr. 27'276.--, die A. G. im Namen von R. G. -I. auf das Liegenschaftskonto leistet. Ob es im Sinn des Scheidungsurteils wäre, dass A. G. seinen Anteil am Mietertrag von Fr. 14'130.-- gegen Barzahlungen von Fr. 27'276.-- eintauscht, ist nicht massgeblich. Zwar trifft es zu, dass A. G. mit der Zahlung auf das Liegenschaftskonto das alleinige Verfügungsrecht an den geleisteten Beträgen verliert.



Allein darauf kommt es aber nicht an, denn auch nach der Zahlung ist er mit seiner geschiedenen Ehefrau gemeinsam an diesen Vermögenswerten berechtigt. In der Beschwerde wird ausgeführt, dass A. G. und R. G. -I. aus dem Liegenschaftskonto den Unterhalt des Doppeleinfamilienhauses bestreiten. Dies zeigt, dass die Zahlungen nur teilweise an R. G. -I. fliessen und teilweise auch A. G. verbleiben.

Aus dem Gesagten folgt, dass der Hauptantrag der Beschwerdeführer als unbegründet abzuweisen ist.

c) Als Eventualbegehren wird beantragt, der Anteil von A. G. an den Einkünften aus dem Grundstück X-strasse 15 sei von Fr. 12'731.-- auf Fr. -9'270.-- zu reduzieren.

Die Vorinstanz hat bei A. G. von den Nettoeinnahmen aus dem Grundstück X-strasse 15 von insgesamt Fr. 29'130.-- (Fr. 15'000.-- Fremdmiete, Fr. 14'130.-- hälftiger Eigenmietwert) für den Liegenschaftsunterhalt Fr. 5'826.-- sowie für Schuldzinsen Fr. 10'573.--, gesamthaft Fr. 16'399.--, zum Abzug zugelassen und damit Nettoeinnahmen von gesamthaft Fr. 12'731.-- angerechnet. Das Eventualbegehren wird damit begründet, die hälftige Aufteilung des Liegenschaftsunterhalts sowie der Finanzierungskosten auf A. G. und R. G. -I. sei nicht gerechtfertigt, da A. G. mit seinen monatlichen Ueberweisungen von Fr. 2'273.-- bzw. Fr. 27'276.-- pro Jahr und einem Anteil von Fr. 15'000.-- an der Fremdmiete insgesamt Fr. 42'276.-- auf das Liegenschaftskonto zahle, während seine geschiedene Gattin lediglich den Fremdanteil von Fr. 15'000.-- für den gemeinsamen Unterhalt beisteuere. Damit leiste A. G. 74 Prozent des Liegenschaftsunterhalts. Um dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht zu werden, sei der höhere Anteil von A. G. an den Unterhaltskosten in der Steuerveranlagung zu berücksichtigen.

Es ist indessen nicht ersichtlich, inwiefern die Berechtigung am gemeinsamen Liegenschaftskonto entsprechend den einbezahlten Anteilen festgelegt ist. Zudem stehen die Ausführungen zur Begründung des Eventualantrags im Widerspruch zu den Darlegungen in der Beschwerdeeingabe an die Vorinstanz, wonach A. G. und R. G. -I. zu gleichen Teilen am Liegenschaftskonto berechtigt seien. Beide Miteigentümer leisten ihre Anteile von je Fr. 15'000.-- an der Fremdmiete. Der von A. G. auf Rechnung von R. G. -I. bezahlte Betrag ist dieser im Umfang des Unterhaltsanteils (Anteil



St.Galler Gerichte

Mietwert) zuzurechnen, während nur die Differenz A. G. zuzurechnen ist. Daraus ergibt sich, dass das Liegenschaftskonto praktisch hälftig bzw. zu weitgehend gleichen Teilen von beiden Miteigentümern geüfnet wird. Dem Eventualbegehren ist daher nicht stattzugeben.

d) Zusammenfassend ergibt sich aus dem Gesagten, dass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

3./ Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist anzurechnen.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- bezahlen die Beschwerdeführer unter Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:



St.Galler Gerichte

Versand dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführer (durch P.)
- die Vorinstanz
- die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer
- die Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 146 DBG in Verbindung mit Art. 82 lit. a BGG innert dreissig Tagen nach der Eröffnung Beschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, erhoben werden.