

Ehegattenbesteuerung während des Ehescheidungsverfahrens (Erschienen in **TAX PRAX THURGAU**, 2/1994)

Von *Patrik A. Häberlin*, lic. iur. Rechtsanwalt,

A. Sachverhalt

Im März 1991 (Fall 1) resp. März 1993 (Fall 2) erhebt eine Ehefrau an ihrem Wohnort die Ehescheidungsklage und reicht gleichzeitig beim Bezirksgerichtspräsidium ein Gesuch um Erlass vorsorglicher Massnahmen ein. Für die Dauer des Scheidungsverfahrens bezieht die Frau eine eigene Wohnung. In der Verfügung wird der Ehemann unter anderem verpflichtet, seiner Ehefrau ab April 1991 resp. 1993 während der Dauer des Scheidungsverfahrens einen monatlich vorauszahlbaren Unterhaltsbeitrag von Fr. 2'000.00 zu bezahlen. Die Ehe der Parteien wird im Mai 1993 resp. 1994 geschieden, wobei sich der Mann im Rahmen einer Konvention verpflichtet, für die Dauer von 2 Jahren monatliche Unterhaltsbeiträge von Fr. 1'000.00 an die geschiedene Frau zu entrichten. Beide Parteien leben vor und nach der Scheidung im Kanton Thurgau.

B. Rechtliche Beurteilung und Lösungsvorschlag

1. Zivilrecht

Nach Einreichung der Klage auf Scheidung oder Trennung ist jeder Ehegatte von Gesetzes wegen zur Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes berechtigt (Art. 145 Abs. 1 ZGB).

Auf Begehren einer Partei hat der Richter das Getrenntleben zu regeln (Art. 145 Abs. 2 ZGB). Dieses Begehren kann im Kanton Thurgau vom Zeitpunkt der Einreichung des Vorstandsbegehrens vor den Friedensrichter gestellt werden (Rechenschaftsbericht des Obergerichtes 1976 = RBOG 1976, Nr. 15).

2. Steuerrecht

Das neue Steuergesetz wurde am 01. Januar 1993 in Kraft gesetzt. Für den Fall 1 findet aufgrund der Übergangs- und Schlussbestimmungen (§ 228 Abs. 2 nStG) das alte Steuergesetz Anwendung, da sich der Tatbestand der Trennung vor Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes ereignete.

Für den Fall 2 ist einzig das neue Steuergesetz massgebend. Demzufolge ist ab 01. Januar 1993 auch § 150 nStG zu berücksichtigen, wonach Zustellungen an Ehegatten in rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe an beide Ehegatten zu erfolgen haben.

a. Besteuerung des Ehemannes

Mit Bezug auf den Fall 1 ist festzuhalten, dass nach § 66 Abs. 1 lit. a aStG bei Trennung der Ehegatten im Rahmen vorsorglicher Massnahmen gemäss Art. 145 ZGB keine Zwischenveranlagung erfolgte und aufgrund von § 19 lit. c aStG sowie konstanter Rechtsprechung der Steuerrekurskommission waren die Unterhaltsbeiträge seitens des Ehemannes steuerlich nicht abzugsfähig.

§ 34 Abs. 1 lit. 5 nStG trägt nun dieser früheren unbefriedigenden gesetzlichen Regelung Rechnung. Der Ehemann ist demzufolge ab 01. Januar 1993 berechtigt, seine Unterhaltsbeiträge an den tatsächlich getrennt lebenden Ehepartner von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen. Nachdem § 58 nStG festhält, dass das steuerbare Einkommen nach dem durchschnittlichen Einkommen der beiden letzten der Steuerperiode vorangegangenen Kalenderjahre bemessen wird, ist der Ehemann berechtigt, seine 1991 und 1992 bezahlten Unterhaltsbeiträge steuerlich in Abzug zu bringen, somit Fr. 18'000.00 im Bemessungsjahr 1991 und Fr. 24'000.00 im Bemessungsjahr 1992.

Im Mai 1993 ist aber gestützt auf § 62 Abs. 1 Ziff. 1 nStG eine Zwischenveranlagung zufolge Scheidung durchzuführen, auf der Grundlage von § 63 nStG. Die in der Konvention vereinbarten monatlichen Unterhaltsbeiträge von Fr. 1'000.000 sind selbstverständlich zu berücksichtigen.

Mit Bezug auf den Fall 2 gilt das neue Steuergesetz vollumfänglich. Gestützt auf § 62 Abs. 1 Ziff. 1 nStG ist eine Zwischenveranlagung beim Mann vorzunehmen, wobei bis zum Zeitpunkt der Scheidung die monatlichen Unterhaltsbeiträge von Fr. 2'000.00 und vom Zeitpunkt der Scheidung an der monatliche Unterhaltsbeitrag von Fr. 1'000.00 zu berücksichtigen ist.

b. Besteuerung der Ehefrau

Die Ehefrau war als Folge von § 3 aStG bereits nach dem alten Steuergesetz Steuersubjekt. Heute ergibt sich dies aus § 7 nStG. Mangels Vornahme einer Zwischenveranlagung hatte die Ehefrau im Fall 1 bis Ende 1992 die monatlich erhaltenen Unterhaltsbeiträge nicht zu versteuern (§ 66 aStG i. V. mit § 15 Abs. 2 lit. e aStG). Mit der Inkraftsetzung des neuen Steuergesetzes per 01. Januar 1993 darf aber nicht ausser Acht gelassen werden, dass die Ehefrau als Steuersubjekt unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 7 nStG). Es gelten damit die in § 58 nStG genannten Grundsätze, wonach das steuerbare Einkommen nach dem durchschnittlichen Einkommen der beiden letzten der Steuerperiode vorangegangenen Kalenderjahre bemessen wird. Demzufolge hat die Ehefrau die in den Jahren 1991 und 1992 bezogenen Unterhaltsbeiträge zu deklarieren, somit Fr. 18'000.00 im Bemessungsjahr 1991 und Fr. 24'000.00 im Bemessungsjahr 1992. Im Zeitpunkt der Scheidung im Mai 1993 ist in der Folge eine Zwischenveranlagung gemäss § 62 f. nStG durchzuführen unter Berücksichtigung der neuen Unterhaltsbeiträge.

Im Fall 2 wird sowohl im Zeitpunkt der Zusprechung der Unterhaltsbeiträge im Rahmen des Massnahmeverfahrens wie auch bei der Scheidung eine Zwischenveranlagung gemäss § 62 f. nStG durchgeführt.