

3-RV.2021.110

P 31

Urteil vom 24. Februar 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Schorno Richter Biondo Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 1. Juni 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Oktober 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission R. für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 51'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 61'100.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde unter anderem für den Sohn E. kein Kinderabzug gewährt.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Oktober 2020 erhob A. mit Schreiben vom 3. November 2020 Einsprache. Die Steuerkommission R. ging von den folgenden sinngemäss gestellten Begehren aus:

"Die Fahrtkosten der Einsprecherin zwischen R. und S. seien als Berufskosten zum Abzug zuzulassen.
Der Kinderabzug für den Sohn sei zu gewähren."

3.

Mit Entscheid vom 1. Juni 2021 reduzierte die Steuerkommission R. das steuerbare Einkommen in teilweiser Gutheissung der Einsprache auf CHF 50'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 52'800.00).

4.

Den Einspracheentscheid vom 1. Juni 2021 (Versanddatum 23. Juni 2021) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 6. Juli 2021 (Postaufgabe am 7. Juli 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt die folgenden Anträge:

"Das im Einspracheentscheid für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 nicht anerkannte Kinderabzug ist zu gewähren.

Die Kosten des Rekursverfahrens sind dem Rekursgegner aufzuerlegen."

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

5.

Die Abteilung Steuern der Gemeinde Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; SGE vom 27. Mai 2021 [3- RV.2020.141]).

2.2.

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der vom Ehemann verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung, mit den genannten Folgen.

3.

3.1.

Der Rekurrent beantragt, es sei für den Sohn E. (geb. tt.mm.95) ein Kinderabzug zu gewähren.

3.2.

Die Steuerkommission R. hat keinen Kinderabzug gewährt, weil E. am massgeblichen Stichtag 31. Dezember 2019 nicht in Ausbildung, sondern auf einer Studienreise im Ausland war (vgl. Einspracheentscheid, S. 2).

4.

4.1.

Für jedes volljährige Kind in Ausbildung, für dessen Unterhalt die Steuerpflichtigen zur Hauptsache aufkommen, werden für die Steuerberechnung vom Reineinkommen CHF 11'000.00 abgezogen (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG, Stand 1. Januar 2019). Der Kinderabzug wird nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt (§ 42 Abs. 2 StG).

4.2.

Die Gewährung des Kinderabzuges als Sozialabzug, die Ausgestaltung als Steuerfreibetrag, gleicht auf schematische Weise die durch Kinder erhöhten Lebenshaltungskosten bzw. die dadurch reduzierte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eltern aus. Der Kinderabzug knüpft an das Zivilrecht, an die Wirkung des Kindesverhältnisses gemäss ZGB an.

4.3.

Nach Art. 277 Abs. 1 ZGB dauert die Unterhaltspflicht der Eltern bis zur Mündigkeit des Kindes. Hat es dann noch keine angemessene Ausbildung, so haben die Eltern, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, bis zum ordentlichen Abschluss der entsprechenden Ausbildung für seinen Unterhalt weiterhin aufzukommen (Art. 277 Abs. 2 ZGB). Als Ausbildung gilt die unmittelbare oder mittelbare systematische berufliche Ausbildung, wie Anlehre, Berufslehre, Mittel- und Hochschule, ein allfällig notwendiges Praktikum oder ein notwendiger Kurs. Eine Anstellung zur Ausbildung kann nur dann als berufliche Ausbildung anerkannt werden, wenn ein Lehrvertrag abgeschlossen worden ist. Der Besuch einer Schule gilt in der Regel nur dann als Ausbildung, wenn er mindestens halbtags stattfindet und sich ohne Unterbruch auf wenigstens ein halbes Jahr erstreckt. Die Ausbildung ist grundsätzlich dann abgeschlossen, wenn sie die Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit ermöglicht und das Kind einen angemessenen Lebensunterhalt zu verdienen in der Lage ist. Unter Art. 277 Abs. 2 ZGB fällt grundsätzlich nur der Abschluss der beruflichen Erstausbildung, auch wenn eine Zweitausbildung, Weiterbildung und Zusatzausbildung als nützlich angesehen werden können (BGE 118 II 97).

4.4.

Die steuerliche Berücksichtigung einer Zweitausbildung wird von Lehre und Rechtsprechung unterschiedlich beurteilt. Nach der einen Auffassung entfällt der Kinderabzug, wenn seitens der Eltern keine gesetzliche Unterhaltspflicht mehr besteht (StE 2002 B 29.3 Nr. 19). Insoweit die angemessene Ausbildung nach Art. 277 Abs. 2 ZGB auch eine Zweitausbildung umfasst – sie erweitert die Grundausbildung, vertieft sie oder setzt sie zwingend oder alternativ voraus –, ist auch die steuerliche Berücksichtigung über den Kinderabzug gewährleistet (StE 2001 B 29.3 Nr. 17). Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern hat auch bei fehlender Verpflichtung der Eltern auf die Gewährung eines Kinderabzuges bei einer Zweitausbildung erkannt, sofern es sich dabei nur nicht um eine blosser Weiterbildung, sondern um die Erlernung eines neuen Berufs handelt (StE 1995 B 29.3 Nr. 13). Gemäss den Weisungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung bleibt der Kinderabzug bei Aufnahme einer Zweitausbildung dann möglich, wenn sachliche Gründe dafür sprechen, um danach eine angemessene berufliche Tätigkeit auszuüben (Kreisschreiben Nr. 30 vom 21. Dezember 2010, Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], S. 20). Das Vorliegen von sachlichen Gründen bzw.

einer angemessenen Ausbildung beurteilt sich nach den Neigungen und Fähigkeiten des Kindes, den Verhältnissen der Eltern, allfälligen Absprachen, aber auch nach den Verhältnissen am Arbeitsmarkt. Nach der Praxis des Steueramtes des Kantons Aargau schliesslich, die sich auf die Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts stützt, berechtigt grundsätzlich auch die Zweitausbildung zum Kinderabzug. Der steuerrechtliche Abzug knüpft weniger an die familienrechtliche Unterhaltsverpflichtung, als an die eingeschränkte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Leistenden an.

4.5.

Die Berechtigung zum Kinderabzug beurteilt sich nach den Verhältnissen am Stichtag, am Ende der Steuerperiode, nicht jedoch nach denjenigen während der Steuerperiode. Wurde die Berufsausbildung noch vor Ablauf der Steuerperiode abgeschlossen, besteht am Stichtag kein Anspruch mehr auf den Kinderabzug, auch wenn alle übrigen Voraussetzungen während der Periode erfüllt gewesen sind, insbesondere der Leistende überwiegend oder gar ausschliesslich für den Unterhalt des Auszubildenden aufgekommen ist. Sind aber am Stichtag die Voraussetzungen (noch) erfüllt, besteht Anspruch auf den vollen Kinderabzug, unabhängig von der effektiven Dauer der Ausbildung und der Höhe der Auslagen. Findet ein Ausbildungsunterbruch statt, schadet er nicht, wenn er bloss vorübergehend ist und aus objektiven Gründen erfolgt, wie Krankheit oder Militärdienst. Ist der Unterbruch dagegen subjektiv bedingt, in der Person des Auszubildenden begründet, schliesst dies die Gewährung des Kinderabzuges regelmässig aus. Stattdessen können die Voraussetzungen des Unterstützungsabzuges im Sinne von § 42 Abs. 1 lit. b StG erfüllt sein (vgl. zum Ganzen: VGE vom 22. September 2015 [WBE.2014.423], mit Hinweisen).

5.

5.1.

E. war seit dem Wintersemester 2017/18 an der F. immatrikuliert (vgl. Studienbescheinigung vom 28. März 2019). Auf Aufforderung der Abteilung Steuern der Gemeinde Q., es sei eine Studienbescheinigung für das Wintersemester 2019/20 einzureichen (vgl. Schreiben vom 9. September 2020), teilte der Rekurrent mit, sein Sohn habe sich über das Wintersemester abgemeldet, weil er eine Studienreise ins Ausland gemacht habe (vgl. Schreiben vom 14. September 2020). Im Rekurs führt der Rekurrent dazu ergänzend das Folgende aus:

"wie im Antrag angegeben hat mein Sohn E. in dem Steuerjahr 2019 eine Auslandsreise/Studienreise getätigt, weil er ein Burn-Out-Syndrom hatte.

Er war durch andauernden Stress (Studium und Beziehung) derart belastet, dass sich ein Zustand physischer und emotionaler Erschöpfung mit deutlich reduzierter Leistungsfähigkeit einstellt hatte und wozu das im schlimmsten Fall führen kann ist unter anderen Suizid.

Aus diesem Grunde haben wir entschieden, dass er eine Zeitlang ins Ausland fahren soll und vom Stress, Depressionen zu befreien.

Wir haben ihn ins Ausland geschickt und wir als Eltern haben ihn dabei finanziell unterstützt, was belegbar ist.

Es ist immernoch unser Kind und wir werden jeglichen Schaden von ihm abweisen.

Er hat mittlerweile (Oktober 2020) sein Studium wieder aufgenommen und studiert weiter."

5.2.

5.2.1.

E. war am vorliegend massgeblichen Stichtag 31. Dezember 2019 also exmatrikuliert. Er hat sein Studium im Jahr 2019 unterbrochen und im Oktober 2020 wieder aufgenommen.

5.2.2.

Findet ein Ausbildungsunterbruch statt, schadet er nicht, wenn er bloss vorübergehend ist und aus objektiven Gründen erfolgt. Gemäss den dargelegten Ausführungen des aargauischen Verwaltungsgerichts (vgl. oben Ziff. 4.5) kann eine Krankheit einen solchen Grund darstellen (so auch Weisung der Staatssteuerkommission des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 21. Oktober 2010, Ziff. 4.3).

5.2.3.

Der Rekurrent führt im Rekurs zwar gesundheitliche Gründe auf, die zum Unterbruch des Studiums seines Sohnes geführt haben sollen. Er macht jedoch nicht geltend, dass sein Sohn in ärztlicher Behandlung war, und es liegt auch kein entsprechendes Arztzeugnis vor. Ausserdem war im Schreiben des Rekurrenten vom 14. September 2020 noch keine Rede von gesundheitlichen Problemen seines Sohnes. Unter diesen Umständen ist nicht nachgewiesen, dass E. sein Studium aufgrund gesundheitlicher Probleme vorübergehend unterbrochen hat. Es ist auch nicht ersichtlich, dass der Unterbruch auf die Ausbildung ausgerichtet war und zweckgerichtet benützt wurde (vgl. Entscheide der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 18. März 2021 und vom 23. September 2021).

Es ist daher davon auszugehen, dass sich E. aufgrund des Unterbruchs des Studiums am massgebenden Stichtag 31. Dezember 2019 nicht "in Ausbildung" im Sinne von § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG befand.

6.

Der Antrag auf Gewährung eines Kinderabzuges erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

7.1.

Gemäss der ständigen Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts ist bei Nichtgewährung eines Kinderabzuges von Amtes wegen subsidiär zu prüfen, ob ein Unterstützungsabzug (vgl. § 42 Abs. 1 lit. b StG) zu gewähren ist (SGE vom 22. April 2021 [3-RV.2020.59]; SGE vom 22. Oktober 2020 [3-RV.2019.77]; SGE vom 22. August 2019 [3-RV.2018.184]; SGE vom 19. November 2015 [3-RV.2014.52]). Die Steuerkommission R. hat dies pflichtwidrig unterlassen.

7.2.

Da die erstinstanzliche Beurteilung der Frage der Gewährung des Unterstützungsabzuges nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, ist die Angelegenheit diesbezüglich an die Steuerkommission R. zurückzuweisen.

8.

8.1.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens betreffend Abweisung des Antrages auf Gewährung eines Kinderabzuges von CHF 11'000.00 zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Die Rückweisung zur ergebnisoffenen Beurteilung der Gewährung eines Unterstützungsabzuges von CHF 2'400.00 gilt praxisgemäss als Obsiegen (Bundesgerichtsurteil vom 24. August 2015 [2C_529/2014]; VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]). Unter diesen Umständen obsiegen die Rekurrenten bei numerischer Gewichtung der beiden Abzüge zu knapp 20 %. Sie haben daher 80 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine anteilmässige Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Antrag auf Gewährung eines Kinderabzuges wird abgewiesen.

2.

Die Angelegenheit wird zur Beurteilung der Frage der Gewährung eines Unterstützungsabzuges an die Steuerkommission R. zurückgewiesen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Schreibgebühr von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 500.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu 80 % mit CHF 400.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt Q.-R.

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, 24. Februar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic