

3-RV.2021.121

P 49

Urteil vom 21. April 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richter Lämmli Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 24. Juni 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. August 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 71'060.00 veranlagt. Es wurde für den Sohn C. kein Kinderabzug gewährt.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. August 2020 erhob A. mit Schreiben vom 22. September 2020 Einsprache. Die Steuerkommission Q. ging vom folgenden Begehren aus:

"Die Zahlungen an den Sohn des Steuerpflichtigen seien als steuerlich abzugsfähig zu taxieren (sinngemäss)."

3.

Mit Entscheid vom 24. Juni 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. Juni 2021 (Zustellung am 29. Juni 2021) hat A. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 29. Juli 2021 (Postaufgabe am 30. Juli 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt sinngemäss,

es seien die von ihm geleisteten Zahlungen für den Aufenthalt und das Studium seines Sohnes C. an der D. in S. bzw. mindestens CHF 11'000.00 zum Abzug zuzulassen.

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

5.

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

6.

A. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

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).

2.

2.1.

Der Rekurrent und seine Ehefrau lebten im vorliegend massgebenden Jahr 2018 getrennt. Er beantragt sinngemäss, es seien die von ihm geleisteten Zahlungen für den Aufenthalt und das Studium seines Sohnes C. (geb. tt.mm.97) an der D. in S. (D.) bzw. mindestens CHF 11'000.00 zum Abzug zuzulassen. Dieser Antrag wird zusammenfassend wie folgt begründet (vgl. Replik; Zusammenfassung):

- "1. Ich habe CHF28'000 für das erste Studienjahr meines Sohnes an der D. S. bezahlt.
2. Ich habe zwischen 2018 und 2021 jeden Monat CHF 1000 auf das Konto meines Sohnes überwiesen.
3. Mein Sohn erkennt die oben genannten Zahlungen an und bestätigt in einer schriftlichen Erklärung meine finanzielle Unterstützung zwischen den Jahren 2017 und 2021.
4. Ich habe der Gemeinde alle Überweisungsbelege vorgelegt. Ich habe jedoch keine Quittungen für einzelne Zahlungen vorzulegen, da meine Frau die Zahlungen vom Bankkonto meines Sohnes getätigt hat."

2.2.

Die Steuerkommission Q. hat den Abzug für die geltend gemachten Kosten bzw. die Gewährung eines Kinderabzuges verneint (vgl. Einspracheentscheid, S. 2).

3.

3.1.

Kommt eine steuerpflichtige Person für den Unterhalt eines volljährigen Kindes in Ausbildung zur Hauptsache auf, ist sie gemäss § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG berechtigt, einen Kinderabzug in der Höhe von CHF 11'000.00 vom Reineinkommen vorzunehmen. Massgebend für die Festlegung dieses Sozialabzuges sind grundsätzlich die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (§ 42 Abs. 2 StG). Da die Steuerperiode bei natürlichen Personen mit dem Kalenderjahr zusammenfällt (§ 58 Abs. 2 StG), gilt für die massgebenden persönlichen Verhältnisse der 31. Dezember des entsprechenden Kalenderjahres als Stichtag.

Die steuerpflichtige Person kommt für ein Kind zur Hauptsache auf, wenn sie mehr als die Hälfte des Unterhalts bestreitet (§ 27 StGV).

3.2.

3.2.1.

Der Kinderabzug ist also demjenigen Elternteil zu gewähren, der zur Hauptsache für das volljährige Kind aufkommt, d.h. mehr als die Hälfte dessen Lebensunterhalt bestreitet. Für die Beantwortung dieser Frage ist auf die gesamten Kosten, einschliesslich der Kosten der schulischen und beruflichen Ausbildung, in der ganzen Steuerperiode abzustellen (VGE vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.243]).

3.2.2.

Beantragt der Elternteil, welcher für ein nicht bei ihm lebendes Kind Unterhaltsbeiträge bezahlt, den Kinderabzug, muss als erstes abgeklärt werden, ob beide Elternteile den Kinderabzug für sich beanspruchen. Ist dies der Fall, muss geprüft werden, ob alle vom mit dem Kind zusammenlebenden Elternteil geltend gemachten Lebenshaltungskosten des Kindes berücksichtigt werden können oder ob eine Korrektur notwendig ist. Anschliessend sind diese (gegebenenfalls korrigierten) Kosten und die vom anderen Elternteil für das Kind geleisteten Unterhaltsbeiträge zusammenzuzählen (= vorläufige Gesamtkosten). Davon sind allfällige Kinderzulagen und ein allfälliger Eigenverdienst des Kindes abzuziehen. Machen die Unterhaltsbeiträge mehr als 60 % der verbleibenden Kosten aus, ist dem die Unterhaltsbeiträge leistenden Elternteil der ganze Kinderabzug zu gewähren. Sind die Unterhaltsbeiträge geringer als 60 % der verbleibenden Gesamtkosten, muss dem Unterhaltsbeiträge leistenden Elternteil die Möglichkeit eingeräumt werden, allenfalls von ihm über die Unterhaltsbeiträge hinaus geleistete Aufwendungen geltend zu machen und zu den vom Elternteil, der mit dem Kind zusammenlebt geltend gemachten Kosten Stellung zu nehmen. Die zusätzlichen Aufwendungen des Unterhaltsbeiträge leistenden Elternteils sind auf ihre Berechtigung zu prüfen und zu den verbleibenden Gesamtkosten hinzuzuzählen. Der Kinderabzug ist in der Folge entsprechend dem prozentualen Anteil an den so berechneten Gesamtkosten ganz dem einen oder je hälftig beiden Elternteilen zu gewähren (SGE vom 23. Juni 2016 [3-RV.2016.46]).

3.2.3.

Wenn nur der Unterhaltsbeiträge leistende Elternteil den Kinderabzug beansprucht, genügt es, wenn dieser glaubhaft darlegt, dass er zur Hauptsache für das betreffende Kind aufkommt. Weil der andere Elternteil keinen Anspruch auf den Kinderabzug erhebt, muss dieser nicht zwingend in das Verfahren miteinbezogen werden. Wenn dem Unterhaltsbeiträge leistenden Elternteil der Kinderabzug aber trotz fehlender Geltendmachung durch den anderen Elternteil verweigert wird, hat er Anspruch auf eine dem

Grundsatz des rechtlichen Gehörs genügende Begründung (SGE vom 26. April 2018 [3-RV.2018.5]).

3.3.

Gemäss der aargauischen Rechtsprechung ist bei der Berechnung der Kinderunterhaltskosten soweit als möglich von den effektiven Aufwendungen auszugehen, für welche jedoch ein strikter Zahlungsnachweis verlangt wird. Lediglich bei den üblicherweise nicht belegbaren Aufwandpositionen ist auf Erfahrungszahlen bzw. Durchschnittswerte abzustellen (SGE vom 26. April 2018 [3-RV.2018.5]). Als derartige Durchschnittswerte kommen namentlich statistisch erhobene Zahlen wie der Median der Gesamtausgaben einer mit dem zu beurteilenden Fall vergleichbaren Gruppe (z.B. Studierende an der Universität X, die nicht mehr zu Hause wohnen) in Frage. Ein Abweichen von diesen Werten fällt dabei (nur) in Betracht, wenn ausserordentliche Verhältnisse vorliegen und die entsprechenden besonderen Bedürfnisse substantiiert geltend gemacht und belegt werden (VGE vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.243], mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

3.4.

Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest und treffen die Verfügungen und Entscheide möglichst schnell (§ 179 Abs. 1 Satz 1 StG). Der in dieser Bestimmung normierte Untersuchungsgrundsatz besagt, dass die Veranlagungsbehörde den für die Entscheidung massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären hat. Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde ist umfassend. Diese ist verpflichtet, mit den gesetzlich vorgesehenen Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu ergründen und das rechtserhebliche Tatsachenmaterial zu sammeln. Die Beweislast der Steuerpflichtigen für steuermindernde Tatsachen führt nicht zur Aufhebung des Untersuchungsgrundsatzes. Die Steuerbehörde ist jedoch nicht gehalten, weitere Sachverhaltsabklärungen zu tätigen, wenn die Steuerpflichtigen ihre Vorbringen trotz Aufforderung nicht substantiieren oder wenn sie die erforderlichen Belege nicht beibringen, obwohl ihnen dies zumutbar wäre (VGE vom 4. November 2009 [WBE.2009.5]).

4.

4.1.

Der Rekurrent macht geltend, er habe CHF 28'000.00 für das erste Studienjahr seines Sohnes an der D. bezahlt. Es handelt sich dabei um die folgenden Überweisungen (vgl. Schreiben vom 15. Juli 2021, S. 2, mit Hinweisen auf entsprechende Zahlungsbelege der E.):

17.01.2017	CHF 8'000.00
23.01.2017	CHF 10'000.00
23.01.2017	CHF 10'000.00

4.2.

Bei einer periodischen Steuer kommt der zeitlichen Abgrenzung überragende praktische Bedeutung zu. Um das Einkommen zu ermitteln, sind den Einkünften einer Periode immer auch die Abzüge dieser Periode gegenüberzustellen. Periodenfremde Einkünfte und Abzüge können für die steuerliche Einkommensermittlung nicht berücksichtigt werden (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2008.238]).

4.3.

Die CHF 28'000.00 für das erste Studienjahr wurden vom Rekurrenten im Jahr 2017 überwiesen. Sie können daher im Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Jahr 2018 bereits aus zeitlichen Gründen nicht berücksichtigt werden. Es erübrigt sich daher, darüber hinaus näher darauf einzugehen.

4.4.

Ein belegmässiger Nachweis, dass der Rekurrent im Jahr 2018, wie von ihm behauptet, ca. CHF 38'000.00 bezahlte, damit sein Sohn das erste Semester an der D. beginnen konnte (vgl. E-Mail vom 13. Dezember 2020), liegt nicht vor.

5.

5.1.

Der Rekurrent macht weiter geltend, er habe seinen Sohn im Jahr 2018 mit total CHF 12'900.00 unterstützt.

5.2.

Die Steuerkommission Q. betrachtet diese Zahlungen als nachgewiesen (vgl. Einspracheentscheid, S. 2), sodass sich Ausführungen des Spezialverwaltungsgerichts dazu erübrigen.

6.

6.1.

Die Steuerkommission Q. geht davon aus, dass im Jahr 2018 nebst den vom Rekurrenten seinem Sohn überwiesenen CHF 12'900.00 auch Studiengebühren für die D. angefallen sind, welche diesen Betrag übersteigen. Da der Rekurrent nicht nachgewiesen habe, dass er auch die Studiengebühren des Jahres 2018 finanziert habe, sei er nicht zur Hauptsache für den Unterhalt seines Sohnes aufgekommen (vgl. Einspracheentscheid, S. 2).

6.2.

Für die Beurteilung der Frage, wer zur Hauptsache für den Unterhalt des Sohnes des Rekurrenten im Jahr 2018 aufgekommen ist, muss, wie bereits ausgeführt, abgeklärt werden, wie hoch die gesamten Lebenshaltungskosten des Sohnes des Rekurrenten waren. Dazu gehören auch die Studiengebühren. Es dürfte zutreffen, dass auch im Jahr 2018 nicht unerhebliche Studiengebühren angefallen sind. Die Bemerkung des Rekurrenten, "wenn eine Rechnung von D. vorliegt, kann man sicher sein, dass diese bezahlt werden muss und letztendlich bezahlt wurde" (vgl. E-Mail vom 2. Juni 2021), mag zutreffen. Denkbar wäre aber, dass die Studiengebühren des Jahres 2018 mittels eines Stipendiums bzw. durch Dritte, also weder durch den Rekurrenten, noch seine getrenntlebende Ehefrau, finanziert wurden und dementsprechend keinem Elternteil zuzurechnen sind.

7.

7.1.

Da bei der Beurteilung der Frage, welchem Elternteil ein Kinderabzug zu gewähren ist, auf die gesamten Lebenshaltungskosten eines Kindes abzustellen ist, hätte die Steuerkommission Q. auch den Umstand, dass die getrennt lebende Ehefrau offenbar die Kosten der Kleidung, Schuhe, Telefon, Ausflüge, Fitnessstudio etc. sowie der Krankenkasse des Sohnes übernimmt (vgl. Übersetzung der E-Mail von F. vom 16. Januar 2017), mitberücksichtigen müssen.

7.2.

Von den gesamten Kosten eines Kindes sind die Kinderzulagen abzuziehen, weil sie nicht von den Eltern erbracht werden (VGE vom 7. Dezember 2000 [BE.1999.000146]). Die Steuerkommission Q. hätte daher abklären müssen, ob die Angabe des Rekurrenten zutrifft, dass seine getrennt lebende Ehefrau eine monatliche Kinderzulage von CHF 250.00 erhält.

7.3.

Der Rekurrent bringt vor, nebst den bereits erwähnten Kinderunterhaltsbeiträgen von CHF 12'900.00 der Ehefrau die AHV-Kinderrente von monatlich CHF 662.00 zu überweisen (vgl. Schreiben vom 15. Juli 2021, S. 3). Die Steuerkommission Q. hätte abklären müssen, ob dies zutrifft und welchem Elternteil diese als Unterhaltsbeitrag zuzurechnen ist.

8.

Erst wenn die gesamten Lebenshaltungskosten des Sohnes und deren Finanzierung feststeht, kann beurteilt werden, wer zur Hauptsache für diesen aufgekommen ist. Dabei ist zu beachten, dass gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts den beiden Elternteilen auch unter dem seit 2001 geltenden Steuergesetz (weiterhin) je ein halber Kinderabzug gewährt werden kann, wenn jeder von ihnen zwischen 40 % und 60 % der Unterhaltskosten trägt (SGE vom 26. Juni 2014 [3-RV.2014.67]).

9.

Da die Steuerkommission Q. wesentliche Untersuchungshandlungen und notwendige Berechnungen unterlassen hat, ist der Einspracheentscheid vom 24. Juni 2021 aufzuheben und die Angelegenheit zur Vornahme weiterer Abklärungen und Fällung eines neuen Entscheides an die Steuerkommission Q. zurückzuweisen.

10.

Die Rückweisung zur ergebnisoffenen Beurteilung eines Kinderabzuges von CHF 11'000.00 gilt praxisgemäss als Obsiegen (Bundesgerichtsentscheid vom 24. August 2015 [2C_529/2014], VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind daher auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Dem nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 24. Juni 2021 wird aufgehoben und die Angelegenheit zum Vorgehen im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt 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, 21. April 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic