

3-RV.2021.174

P 54

Urteil vom 23. März 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Loser
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt,
Zelglistrasse 15, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____ **vom 28. September 2021**
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Januar 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 80'200.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 406'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 796'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde für C. und D. kein Unterstützungsabzug gewährt.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Januar 2021 erhob A. mit Schreiben vom 1. Februar 2021 Einsprache und beantragte, es sei für C. und D. je ein Kinderabzug und/oder Unterstützungsabzug zu gewähren.

3.

Mit Entscheid vom 28. September 2021 wies die Steuerkommission Q. den Antrag auf Gewährung je eines Kinderabzuges für die beiden Töchter ab und gewährte je einen Unterstützungsabzug von CHF 2'400.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 28. September 2021 (Zustellung am 30. September 2021) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 25. Oktober 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 28. September 2021 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei mit CHF 58'200.00 festzusetzen. Das steuerbare [recte: satzbestimmende] Vermögen sei mit CHF 772'000.00 festzusetzen.
2. Formeller Antrag: Sofern dem Antrag nicht aufgrund der Akten vollauf entsprochen werden kann, wird eine Einspracheverhandlung beantragt."

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

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

Der Vertreter von A. hat eine Replik erstattet und den formellen Antrag auf eine Verhandlung fallengelassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. 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 Vertreter der Rekurrentin beantragt sinngemäss, es sei für C. und D., beide geboren am tt.mm.jjjj, statt des von der Vorinstanz gewährten Unterstützungsabzuges von je CHF 2'400.00 ein Kinderabzug von je CHF 11'000.00 zu gewähren, weil die Rekurrentin mehrheitlich für den Lebensunterhalt der beiden Töchter aufkomme (vgl. Rekurs).

2.2.

Die Vorinstanz hat keinen Kinderabzug gewährt, weil die Rekurrentin nicht zur Hauptsache für die beiden Töchter habe aufkommen müssen (vgl. Einspracheentscheid).

3.

3.1.

Kommt eine steuerpflichtige Person für den Unterhalt eines volljährigen Kindes in Ausbildung zur Hauptsache auf, ist sie berechtigt, einen Kinderabzug in der Höhe von CHF 11'000.00 vom Reineinkommen vorzunehmen (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG).

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

Die Sozialabzüge werden nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt (§ 42 Abs. 2 StG).

3.2.

Die beiden für die Gewährung eines Kinderabzugs erforderlichen Kriterien der Volljährigkeit und des Umstands, dass das Kind sich in Ausbildung befindet, sind rein stichtagsbezogen zu beurteilen. Mit Bezug auf die dritte Voraussetzung, den Umstand, dass die Steuerpflichtige für den Unterhalt des volljährigen Kindes zur Hauptsache aufkommt, greift hingegen keine stichtagsbezogene Betrachtung, sondern sind die Verhältnisse in der ganzen Steuerperiode und nicht allein jene am Stichtag massgebend (VGE vom 30. November 2016 [WBE.2016.237]). Die von der Vorinstanz in der Vernehmlassung vom 2. Dezember 2021 vorgenommene

stichtagsbezogene Betrachtung per 31. Dezember 2018 (recte: 2017) ist daher unzutreffend.

3.3.

Für die Beantwortung der Frage, wer zur Hauptsache für den Unterhalt eines Kindes in Ausbildung aufkommt, ist auf die gesamten Kosten, einschliesslich der Kosten der schulischen und beruflichen Ausbildung, abzustellen. Dabei kann und darf auch auf Durchschnittswerte abgestellt werden, zumal Schematisierungen bzw. Typisierungen für Sozialabzüge charakteristisch und deshalb zulässig sind. 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 Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

4.

4.1.

C. und D. besuchten bis im Juli 2017 die E. Im Hinblick auf ein Studium XY an der F. absolvierten beide ab 1. August 2017 ein Praktikum. Es ist unbestritten, dass sich C. und D. am massgeblichen Stichtag 31. Dezember 2017 "in Ausbildung" befanden.

4.2.

4.2.1.

Die Vorinstanz geht von den von C. vom 1. August – 31. Dezember 2017 im Praktikum erzielten Einkünften von netto CHF 6'386.00 aus, d.h. (gerundet) CHF 1'277.00 pro Monat (vgl. aktenkundige Handnotizen der Vorinstanz). Gestützt darauf ist sie der Auffassung, dass C. mehr als die Hälfte ihrer Lebenshaltungskosten selbst hätte begleichen können.

4.2.2.

Die Vorinstanz geht von den von D. vom 1. August – 31. Dezember 2017 im Praktikum erzielten Einkünften von netto CHF 8'887.00 aus, d.h. (gerundet) CHF 1'777.00 pro Monat (vgl. aktenkundige Handnotizen der Vorinstanz). Gestützt darauf ist die Vorinstanz der Auffassung, dass D. mehr als die Hälfte ihrer Lebenshaltungskosten selbst hätte begleichen können.

4.2.3.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts ist bei der Beurteilung der Frage, wer zur Hauptsache für den Unterhalt eines volljährigen Kindes aufkommt, auf die Verhältnisse in der ganzen Steuerperiode abzustellen, auch wenn das in Ausbildung stehende Kind nicht während der gesamten, sondern nur während einer gewissen Zeitspanne der Steuerperiode eigene Einkünfte erzielt hat (VGE vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.241]). Das von der Vorinstanz zitierte Urteil des

Spezialverwaltungsgerichts (SGE vom 21. Februar 2013 [3-RV.2012.174]), welches der Vorinstanz als Grundlage für ihren Entscheid diene, ist aufgrund der zitierten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung nicht mehr anwendbar.

4.2.4.

4.2.4.1.

C. hat im Jahr 2017 Einkünfte von total CHF 18'914.00 (vgl. Details der Steuerveranlagung 2017, Ziff. 7) erzielt. Unter Berücksichtigung der Berufsauslagen von CHF 10'318.00 (vgl. Details der Steuerveranlagung 2017, Ziff. 10) verbleiben CHF 8'596.00, d.h. monatlich durchschnittlich (gerundet) CHF 716.00. Dass die Berufsauslagen auf (von den effektiven Auslagen abweichenden) Pauschalen basieren (vgl. Vernehmlassung des Steueramtes Q. vom 2. Dezember 2021), trifft zu, ist aber vom Gesetzgeber so gewollt und daher hinzunehmen.

4.2.4.2.

D. hat im Jahr 2017 Einkünfte von total CHF 21'402.00 (vgl. Details der Steuerveranlagung 2017, Ziff. 7) erzielt. Unter Berücksichtigung der Berufsauslagen von CHF 8'061.00 (vgl. Details der Steuerveranlagung 2017, Ziff. 10) verbleiben CHF 13'341.00, d.h. monatlich durchschnittlich (gerundet) CHF 1'112.00. Dass die Berufsauslagen auf (von den effektiven Auslagen abweichenden) Pauschalen basieren (vgl. Vernehmlassung des Steueramtes Q. vom 2. Dezember 2021), trifft zu, ist aber vom Gesetzgeber so gewollt und daher hinzunehmen.

4.2.5.

Die Rekurrentin macht für beide Töchter Lebenshaltungskosten von monatlich je CHF 2'355.00 geltend. Diese setzen sich wie folgt zusammen (vgl. Rekursbeilage 3):

Grundbedarf pro Monat	CHF 1'100.00
Krankenkasse	CHF 385.00
Wohnkosten	CHF 620.00
Heiz- und Nebenkosten	CHF 200.00
Autoabstellplatz	<u>CHF 50.00</u>
Total	CHF 2'355.00

Diese Auslagen erscheinen plausibel bzw. nicht korrekturbedürftig.

4.2.6.

4.2.6.1.

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]). Dasselbe muss auch für die Ausbildungszulagen gelten.

4.2.6.2.

Die Rekurrentin hat im Jahr 2017 sowohl für C. als auch für D. Ausbildungszulagen von je CHF 3'000.00 (12 x CHF 250.00) erhalten (vgl. "FZ Bescheinigung Liste"). Die selbstgetragenen monatlichen Lebenshaltungskosten von C. und D. reduzieren sich damit auf CHF 2'105.00 (CHF 2'355.00 ./. CHF 250.00). Daraus ergibt sich, dass die Rekurrentin im Jahr 2017 für C. mehr als zur Hälfte, d.h. zur Hauptsache aufkommen musste, denn es liegen keine Hinweise vor, dass der Vater von C. für diese Unterhaltzahlungen leistete, durch welche die Rekurrentin finanziell entlastet wurde. D. hingegen war mit den monatlich durchschnittlich verfügbaren (gerundet) CHF 1'112.00 in der Lage, mehr als zur Hälfte, d.h. zur Hauptsache für ihre oben errechneten, nach Abzug der Ausbildungszulagen verbleibenden Lebenshaltungskosten selber aufzukommen.

4.3.

Es ist der Rekurrentin daher nur für C. ein Kinderabzug von CHF 11'000.00 zu gewähren. Das steuerbare Einkommen von CHF 75'424.00 ist somit um CHF 8'600.00 (CHF 11'000.00 abzüglich gewährter Unterstützungsabzug von CHF 2'400.00) auf CHF 66'824.00 herabzusetzen.

5.

5.1.

Der Vertreter der Rekurrentin beantragt weiter, es sei das steuerbare (recte: satzbestimmende) Vermögen auf CHF 772'000.00 festzusetzen.

5.2.

Für die Berechnung des steuerbaren Vermögens werden für jedes Kind, für das ein steuerfreier Betrag nach § 42 Abs. 1 lit. a StG gewährt worden ist, CHF 12'000.00 vom Reinvermögen abgezogen (§ 54 Abs. 1 lit. c StG).

Das satzbestimmende Vermögen von CHF 796'177.00 ist somit um CHF 12'000.00 auf CHF 784'177.00 herabzusetzen. Die Vornahme einer neuen Steuerausscheidung ist Sache der Vorinstanz.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin zu 50 %. Sie hat daher 50 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

Die Parteikostenentschädigung ist regelmässig nach dem gleichen Verhältnis wie die amtlichen Kosten aufzuteilen (VGE vom 29. Januar 2014 [WBE.2013.57]; SGE vom 24. November 2020 [3-RV.2019.17]). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'907.90. Sie beruht auf einem aufgrund der Verwechslung

des steuerbaren mit dem satzbestimmenden Vermögen falsch berechneten Streitwert von CHF 5'491.90.

6.3.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. Dezember 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981, S. 281; SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2021.68]).

6.4.

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von ca. CHF 6'900.00, einem höchstens mittleren Schwierigkeitsgrad, keiner besonderen Bedeutung des Falles und des aufgrund des Parallelverfahrens 3-RV.2021.175 eher geringen erforderlichen Aufwands auf CHF 1'700.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT). Davon sind 50 %, d.h. CHF 850.00 auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden das steuerbare Einkommen auf CHF 66'824.00 und das satzbestimmende Vermögen auf CHF 784'177.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 720.00, zu 50 % mit CHF 360.00 zu bezahlen.

4.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 850.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (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, 23. März 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic