

**3-RV.2021.179**

P 93

**Urteil vom 25. Mai 2023**

|           |                                                                               |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Fischer<br>Richter Wick<br>Richter Schorno<br>Gerichtsschreiber Fäs |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------------|

|             |                 |
|-------------|-----------------|
| Rekurrentin | <b>A.</b> _____ |
|-------------|-----------------|

vertreten durch PrimeTax AG, Friesenbergstrasse 75, 8055 Zürich

|            |                                                                                                                                          |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gegenstand | <b>Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.</b> _____<br><b>vom 1. September 2021</b><br>betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 26. Mai 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 37'800.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden nicht lediglich CHF 10'200.00, sondern CHF 15'255.00 als Einkommen aus Unterhaltsbeiträgen für minderjährige Kinder besteuert.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 26. Mai 2021 liess A. mit Schreiben vom 29. Juni 2021 (Postaufgabe gleichentags) Einsprache erheben und folgenden Antrag stellen:

"Der Einschätzungsentscheid für die Kantons- und Gemeindesteuer sowie die Direkte Bundessteuer 2019 sei wie folgt anzupassen:

Die Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder seien im steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen mit CHF 12'104 anstatt CHF 15'255 zu veranlagern."

### **3.**

Mit Entscheid vom 1. September 2021 reduzierte die Steuerkommission Q. in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen auf CHF 37'700.00.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 1. September 2021 (Zustellung an die Vertreterin am 27. September 2021 und an die Rekurrentin am 29. September 2021) liess A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 27. Oktober 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen, mit folgenden Anträgen:

"1. 'Die von Herrn C. geltend gemachten zusätzlichen Kosten von CHF 29 und CHF 3'122 stellen keine Unterhaltsbeiträge im Sinne von §32 lit. f Steuergesetz des Kantons Aargau bzw. Art. 23 lit. f Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer dar;

2. Die steuerbaren Faktoren seien für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 wie folgt festzusetzen:

|                          |     |        |
|--------------------------|-----|--------|
| Einkommen steuerbar      | CHF | 34'701 |
| Einkommen satzbestimmend | CHF | 34'701 |

3. Die steuerbaren Faktoren seien für die direkte Bundessteuer 2019 wie folgt festzusetzen:

|                          |     |        |
|--------------------------|-----|--------|
| Einkommen steuerbar      | CHF | 37'509 |
| Einkommen satzbestimmend | CHF | 37'509 |

4. Der Rekurrentin sei zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs im Rekurs- und Beschwerdeverfahren Akteneinsicht in die Steuerunterlagen des Kindsvaters im Zusammenhang mit den zusätzlich geltend gemachten Kosten für den gemeinsamen Sohn für das Steuerjahr 2019 zu gewähren;
5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Rekursgegners bzw. der Beschwerdegegnerin.'

und folgendem

#### **PROZESSUALEN ANTRAG**

'Das Verfahren für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und die direkte Bundessteuer 2019 seien zu vereinigen'.

sowie folgendem

#### **GESUCH**

'Der Rekurrentin sei unentgeltliche Rechtspflege zu gewähren.'"

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.**

A. liess keine Replik erstatten.

#### **7.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat aus den Steuerakten von C. für das Jahr 2019 Belege hinsichtlich Unterhaltsbeiträge, welche dieser zusätzlich zu den gerichtlich festgelegten geltend gemacht hatte, ediert.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

#### **1.1.**

Der vorliegende Rekurs und die vorliegende Beschwerde betreffen die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2019.

#### **1.2.**

Gegenstand der Veranlagungsverfügung vom 26. Mai 2021 sowie des Einspracheentscheids vom 1. September 2021 sind nur die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Auf die Anträge betreffend die direkte Bundessteuer 2019 ist daher nicht einzutreten.

#### **1.3.**

Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Im Eheschutzverfahren zwischen der Rekurrentin und C. haben das D., Präsidium des Familiengerichts, mit Entscheid vom 15. Oktober 2018 erstinstanzlich und das Obergericht des Kantons Aargau mit Entscheid vom 21. Januar 2019 zweitinstanzlich entschieden. Mit ersterem Entscheid wurde der gemeinsame Sohn E. "unter die geteilte Obhut der Eltern" gestellt. In Genehmigung einer diesbezüglichen Teilvereinbarung wurde festgehalten, dass E. (auch während der Ferien) in einem 50:50-Modell betreut werde; die Obhut werde von Donnerstag bis Donnerstag wochenweise alternierend geteilt. Mit letzterem Entscheid wurde C. verpflichtet, der Rekurrentin an den Unterhalt des Sohnes ab 1. Dezember 2018 monatlich im Voraus CHF 600.00, zuzüglich Kinder- und Ausbildungszulagen, zu bezahlen. In Erwägung 5.5. des obergerichtlichen Entscheids wird ausgeführt, dass E. Barbedarf von CHF 1'800.00 (Grundbedarf CHF 1'200.00 + Überschussanteil CHF 600.00) im Umfang von CHF 750.00 (Wohnkostenanteil CHF 250.00, KVG CHF 50.00, Grundbetrag [Verpflegung] CHF 150.00, Überschussanteil CHF 300.00) bereits von C. getragen werde. Letzterer habe daher der Rekurrentin an den Unterhalt von E. nach Abzug der ihr weiterzuleitenden Kinderzulagen von CHF 450.00 noch CHF 600.00 zu bezahlen (CHF 1'800.00 ./ CHF 750.00 ./ CHF 450.00).

#### **2.2.**

##### **2.2.1.**

Die Vorinstanz besteuerte in der Veranlagung, zusätzlich zu den gemäss obergerichtlichem Entscheid geschuldeten Beiträgen von CHF 12'104.00 (Unterhaltsbeiträge: CHF 8'304.00; Kinderzulagen: CHF 3'800.00), weitere

von C. für E. geleistete Zahlungen von CHF 3'151.00 als Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

|                                                     |     |          |
|-----------------------------------------------------|-----|----------|
| Krankenkassenprämie KVG<br>(Prämienverbilligung)    | CHF | -129.00  |
| Selbstbehalte                                       | CHF | 80.00    |
| Medikamente / Apothekerkosten                       | CHF | 79.00    |
| Mobilekosten                                        | CHF | 481.00   |
| Coiffeur                                            | CHF | 112.00   |
| Kleidung und Schuhe                                 | CHF | 398.00   |
| Freizeit und Hobby inkl. Ausrüstung                 | CHF | 564.00   |
| Lager inkl. Ausrüstung                              | CHF | 637.00   |
| Transportmittel                                     | CHF | 71.00    |
| Sonstiges                                           | CHF | 159.00   |
| Krankenkassenprämie VVG                             | CHF | 244.00   |
| Nicht versicherte Gesundheitskosten /<br>Zahnsperre | CHF | 174.00   |
| IV Ergänzungsversicherung                           | CHF | 281.00   |
| Total                                               | CHF | 3'151.00 |

#### **2.2.2.**

Die Kosten für Transportmittel von CHF 71.00 setzen sich zusammen aus fünf G.-Tageskarten von je CHF 12.10, wovon jene im Oktober und Dezember 2019 im Zusammenhang mit einer Schnupperlehrstelle stehen, sowie von CHF 10.90 für ein G.-Billet im März 2019.

#### **2.2.3.**

Die sonstigen Kosten von CHF 159.00 beinhalten Aufwendungen für einen Eintritt ins B. (für eine Prüfung in der Schule) von CHF 9.00, zwei F.-Tickets von CHF 17.00 und CHF 36.00, ein Parfum von CHF 90.00 sowie einen Beitrag an die Schulreise von CHF 7.00.

#### **2.3.**

##### **2.3.1.**

Im Einspracheentscheid reduzierte die Vorinstanz die CHF 3'151.00 wie folgt:

|                                                  |     |         |
|--------------------------------------------------|-----|---------|
| Krankenkassenprämie KVG<br>(Prämienverbilligung) | CHF | -129.00 |
| Selbstbehalte                                    | CHF | 80.00   |
| Medikamente / Apothekerkosten                    | CHF | 79.00   |
| Mobilekosten                                     | CHF | 481.00  |
| Coiffeur                                         | CHF | 112.00  |
| Kleidung und Schuhe                              | CHF | 398.00  |
| Freizeit und Hobby inkl. Ausrüstung              | CHF | 564.00  |
| Lager inkl. Ausrüstung                           | CHF | 637.00  |

|                                       |            |               |
|---------------------------------------|------------|---------------|
| Transportmittel                       | CHF        | 71.00         |
| Sonstiges                             | CHF        | 16.00         |
| Krankenkassenprämie VVG               | CHF        | 244.00        |
| Nicht versicherte Gesundheitskosten / |            |               |
| Zahnspange                            | CHF        | 174.00        |
| IV Ergänzungsversicherung             | <u>CHF</u> | <u>281.00</u> |
| Total                                 | CHF        | 3'008.00      |

### **2.3.2.**

Im Gegensatz zur Veranlagung rechnete die Vorinstanz die Zahlungen von C. im Zusammenhang mit den beiden F.-Tickets von CHF 53.00 sowie dem Parfum von CHF 90.00 nicht als steuerbares Einkommen bei der Rekurrentin auf.

### **3.**

Die Rekurrentin lässt beantragen, dass ihr die Zahlungen von CHF 3'151.00, welche C. zusätzlich als Unterhaltsbeiträge für E. geltend mache, nicht als Einkommen aufzurechnen seien.

### **4.**

#### **4.1.**

##### **4.1.1.**

Gemäss § 40 Abs. 1 lit. c StG (und Art. 9 Abs. 2 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]) werden vom steuerbaren Einkommen die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten, abgezogen. Umgekehrt sind solche Beiträge vom empfangenden Elternteil nach § 32 Abs. 1 lit. f StG zu versteuern. Die Regeln gemäss Art. 23 lit. f des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG sind identisch.

##### **4.1.2.**

Die Bestimmungen in Art. 23 lit. f DBG (§ 32 Abs. 1 lit. f StG) und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG (§ 40 Abs. 1 lit. c StG) verwirklichen das Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip. Dieses weist in quantitativer Hinsicht klare Konturen auf, indem auf der Seite des Leistungsschuldners nur abgezogen werden kann, was auf Empfängerseite steuerbar ist bzw. bei gegebener subjektiver Steuerpflicht steuerbar wäre (Bundesgerichtsurteil vom 18. Dezember 2019 [2C\_ 139/2019] E. 2.1.4.).

##### **4.1.3.**

Der Unterhalt eines Kindes wird durch Pflege, Erziehung und Geldzahlung geleistet (Art. 276 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]). Für diese drei Unterhaltskomponenten sorgen

die Eltern gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, wobei das Kind Anspruch auf gebührenden Unterhalt hat (vgl. Art. 276 Abs. 2 ZGB). Der Begriff des gebührenden Unterhalts trat bislang im Kindesunterhaltsrecht nicht in Erscheinung. Das Gesetz erwähnte ihn einzig beim ehelichen und nach-ehelichen Unterhalt (Art. 163 Abs. 1 bzw. Art. 125 Abs. 1 ZGB). Dort gibt er den Umfang der Geldmittel vor, auf welche die Ehegatten während der Ehe bzw. bei einer sog. lebensprägenden Ehe auch nach der Scheidung grundsätzlich Anspruch haben. Im Zuge der auf den 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Revision des Kindesunterhaltsrechts wurde der Begriff nunmehr auch in Art. 276 Abs. 2 ZGB aufgenommen. Er beschlägt die Komponente des Geldunterhalts und bezieht sich sowohl auf den Bar- als auch auf den mit der Revision neu eingeführten Betreuungsunterhalt. In Bezug auf den Barunterhalt soll damit gemäss der Botschaft zum Ausdruck kommen, dass durch die Geldleistungen der Eltern nicht nur der unmittelbare Lebensunterhalt des Kindes, sondern auch spezifische Bedürfnisse eines jeden Kindes wie beispielsweise sportliche, künstlerische oder kulturelle Tätigkeiten abzudecken sind. Sodann gehört neu auch der sog. Betreuungsunterhalt, mit welchem die zur erforderlichen persönlichen Betreuung eines Kindes notwendige physische Präsenz des betreffenden Elternteils sichergestellt werden soll, zum gebührenden Unterhalt des Kindes (vgl. Art. 276 Abs. 2 und Art. 285 Abs. 2 ZGB; BGE 147 III 265 E. 5.1 ff.). Gemäss Art. 285 Abs. 1 ZGB soll der Geldunterhalt zum einen den Bedürfnissen des Kindes und zum anderen der Lebensstellung sowie der Leistungsfähigkeit der Eltern entsprechen. Grundsätzlich sorgen beide Elternteile, ein jeder nach seinen Kräften, für den in Form von Pflege, Erziehung und Geld zu erbringenden Unterhalt (Art. 276 Abs. 1 und 2 ZGB). Dies gilt an sich auch für den gesamten Geldunterhalt, dessen Umfang sich wie gesagt nach Art. 285 Abs. 1 und 2 ZGB bemisst. Soweit die Elternteile getrennt leben und deshalb auch getrennte Haushaltskassen führen, wird praktisch relevant, wer an wen welchen Geldbetrag zu entrichten hat. Im Streitfall hat das Gericht dies im Unterhaltstitel festzulegen (BGE 147 III 265 E. 5.5; BGE 145 V 154 E. 4.2.2.1).

#### **4.1.4.**

Unterhaltsbeiträge können aus Geld- und / oder Naturalleistungen bestehen. Bei den Geldzahlungen muss es sich dabei nicht um betragsmässig feste Alimente handeln. Auch variable Leistungen sind steuerbar. Die Geldleistungen können in direkter Form, aber auch in indirekter Form erfolgen. Zu Letzterer werden die Übernahme von Miet- oder Schuldzinsen, Krankenkassenprämien, Steuern und Schulgeldern gezählt (VGE vom 19. September 2013 [WBE.2012.389]).

#### **4.1.5.**

Selbstgetragene Kosten, die im Zusammenhang mit dem Aufenthalt des Kindes bei einem Elternteil anfallen, stellen steuerlich nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten im Sinne von § 41 Abs. 1 lit. a StG dar (SGE vom

24. Mai 2017 [3-RV.2017.17]; SGE vom 24. September 2015 [3-RV.2015.87]).

#### **4.2.**

Klar und unbestritten ist, dass die Rekurrentin die auf dem obergerichtlichen Eheschutzentscheid basierenden Kindesunterhaltsbeiträge von insgesamt CHF 12'104.00 (inkl. Kinderzulagen) als Einkommen zu versteuern hat.

#### **4.3.**

##### **4.3.1.**

Zu prüfen ist, ob darüber hinaus auch weitere von C. für E. angeblich geleistete Zahlungen (CHF 3'008.00 gemäss Einspracheentscheid; E. 2.3.1.) bei der Rekurrentin als steuerbares Einkommen aufzurechnen sind.

##### **4.3.2.**

Die Vertreterin der Rekurrentin führt aus, dass die vom Obergericht festgesetzten Unterhaltsbeiträge dazu dienten, sämtliche zur Sicherung der Existenz und damit zur geistigen, körperlichen und sittlichen Entwicklung von E. notwendigen Ausgaben zu decken. Aufgrund des Entscheiddatums (nach dem vorliegend strittigen Steuerjahr) sei davon auszugehen, dass das Gericht sämtliche für die fragliche Steuerperiode zu berücksichtigenden Kosten zur Sicherung der Existenz mitberücksichtigt habe. Die vom Kindsvater im Ergebnis (indirekt) geltend gemachte zusätzliche Überschussbeteiligung der Rekurrentin sei in der vom Obergericht bestätigten Vereinbarung (recte: das Obergericht hatte über die ab 1. Dezember 2018 strittigen Beiträge von C. an die Rekurrentin für den Unterhalt von E. zu entscheiden) nicht vorgesehen. Vielmehr stellten diese Leistungen eine Abänderung des vom Obergericht festgesetzten Unterhaltsanspruchs für das gemeinsame minderjährige Kind dar. Zwar stehe es den Eltern grundsätzlich frei, die gerichtlich oder vertraglich festgelegten Unterhaltsbeiträge für das Kind abzuändern, dies jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Änderung einvernehmlich erfolge oder durch das Gericht angeordnet werde. Aufgrund der vom Kindsvater zusätzlich geltend gemachten Kosten und der daraus resultierenden höheren Steuerbelastung bei der Rekurrentin sowie der dieser drohenden Rückerstattung von Prämienverbilligungen für das Jahr 2019 führten die Zahlungen zu einem unmittelbaren Eingriff in deren Existenzminimum. Gerade vor dem Hintergrund, dass die Rekurrentin am Existenzminimum lebe und dieses als absolut schützenswert betrachtet werden müsse, sei die Möglichkeit, über die Notwendigkeit einer Ausgabe bestimmen zu können, von entscheidender Bedeutung für die Rekurrentin. Sei der Kindsvater ohne deren explizite Zustimmung der Auffassung, dass nicht existenzsichernde Kosten ausserhalb der Unterhaltsvereinbarung (recte: des obergerichtlichen Entscheids) im

Kindeswohl seien, stellten diese aus seiner Sicht aufenthaltsbedingte Lebenshaltungskosten im Sinne von § 41 Abs. 1 lit. a StG dar, die nicht über einen Steuerabzug teilweise durch die Rekurrentin mitfinanziert werden sollen (vgl. Rekurs).

#### **4.3.3.**

Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass weitere Zahlungen von C. zu berücksichtigen seien, soweit diese der Existenzsicherung von E. dienten. Ob die Rekurrentin diesen zugestimmt habe, sei hingegen nicht relevant (vgl. Einspracheentscheid).

#### **4.4.**

##### **4.4.1.**

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel tragen die Steuerbehörden die Beweislast für die gemäss E. 4.3.1. steuerbegründende Tatsache (VGE vom 27. Oktober 2020 [WBE.2020.172]; VGE vom 7. März 2012 [WBE.2011.228]; SGE vom 23. Juni 2022 [3-RV.2021.33]). Diese müssen insbesondere nachweisen, dass C. über den obergerichtlichen Entscheid hinausgehende Beiträge für E. effektiv leistete (Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2020 [2C\_544/2019] E. 6.7.).

##### **4.4.2.**

Hinsichtlich des Eintritts von CHF 9.00 für das B. im März 2019, welcher für eine Prüfung von E. nötig gewesen sei, sowie der einen G.-Tageskarte im Januar 2019 von CHF 12.10 fehlt es in den edierten Akten an einem Zahlungsnachweis. Diese Beiträge können bei der Rekurrentin daher bereits mangels Zahlungsnachweis nicht als Einkommen aufgerechnet werden.

#### **4.5.**

##### **4.5.1.**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind freiwillige Einigungen unter Ehegatten, welche vom Scheidungsurteil abweichen, in steuerlicher Hinsicht unbeachtlich, zumindest hinsichtlich der Fragen, welcher Elternteil vom privilegierten Tarif und von den Sozialabzügen im Zusammenhang mit der Obhut von gemeinsamen Kindern profitiert. Die Frage, ob diese Rechtsprechung auch für den Abzug von Unterhaltskosten gilt (was zur Folge hätte, den Abzug für im Scheidungs- bzw. Eheschutzurteil nicht ausdrücklich vorgesehene indirekte Geldleistungen zu verhindern), hat das Bundesgericht offengelassen (Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2020 [2C\_544/2019] E. 6.6.). Das aargauische Verwaltungsgericht hat in seinen Urteilen vom 31. Mai 2022 (WBE.2021.314) und 19. September 2013 (WBE.2012.389) die Frage, ob einem Teil der Lehre folgend auch Unterhaltsbeiträge abgezogen werden können, welche nicht auf einem Scheidungsurteil beruhen, sondern aufgrund einer späteren vertraglichen

oder konkludenten Einigung der Partner geleistet werden, ebenfalls offengelassen.

#### **4.5.2.**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung setzt eine Besteuerung von Unterhaltsbeiträgen, welche von einem Urteil abweichen, auf jeden Fall den Nachweis der Steuerbehörden voraus, dass der andere Elternteil diese gestützt auf eine schriftliche und klare Vereinbarung zwischen den Ehegatten effektiv geleistet hat. Diese Vereinbarung muss überdies die (zusätzlichen) Unterhaltsbeiträge beziffern. Diese Formstrenge gebietet sich aufgrund des Kongruenzprinzips (Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2020 [2C\_544/2019] E. 6.7. und 6.8.).

#### **4.5.3.**

Es fehlt an einer klaren und schriftlichen Vereinbarung zwischen der Rekurrentin und C., welche über den obergerichtlichen Eheschutzentscheid hinausgehende Kinderunterhaltsbeiträge vorsieht und beziffert. Angesichts dessen können gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weitere Zahlungen von C. für E. bei der Rekurrentin nicht als Einkommen aufgerechnet werden.

#### **4.6.**

##### **4.6.1.**

Gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts und des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich sowie der Lehre ist es zulässig, dass die Ehegatten die in einem Urteil festgesetzten Unterhaltsbeiträge auch in formloser Absprache einvernehmlich abändern. Dies hat das Steuerrecht zu berücksichtigen, soweit die effektiven Zahlungen nachgewiesen werden (SGE vom 19. November 2020 [3-RV.2019.80]; SGE vom 24. Oktober 2013 [3-RV.2013.40]; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 18. Januar 2012 [SB.2011.00082]; Basler Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 23 DBG N 28 sowie Art. 33 DBG N 21c; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 23 StG N 59).

##### **4.6.2.**

Im Beiblatt zur Steuererklärung vom 26. Oktober 2020 sowie in einer E-Mail vom 15. April 2021 gegenüber der Vorinstanz führt die Rekurrentin aus, dass sie und C. in finanziellen Angelegenheiten für den gemeinsamen Sohn nur noch über ihre Anwälte korrespondieren würden. Sie akzeptiere keine weiteren Kosten von C. für E. ohne vorgängige schriftliche Einwilligung / Vereinbarung von ihr und ihrem Anwalt. Für 2019 bestehe eine schriftliche Einwilligung weder für zusätzliche Anschaffungen noch für weitere sportliche Aktivitäten noch für Telefonrechnungen. Sie habe auch zu 100 % die Kosten des Coiffeurs von E. getragen.

Angesichts dessen, mangels anderer von der Vorinstanz genannten Beweismittel und der Natur der entsprechenden Leistungen fehlt es zumindest

hinsichtlich der Mobilekosten von CHF 481.00, der Kosten für eine G.-Tageskarte von CHF 12.10 und ein G.-Billett von CHF 10.90 ohne Angaben zu deren Verwendung sowie der Aufwendungen für den Coiffeur von CHF 112.00, Kleidung und Schuhe von CHF 398.00, Freizeit und Hobby inkl. Ausrüstung von CHF 564.00 und Lager inkl. Ausrüstung von CHF 637.00 auch am Nachweis einer formlosen Absprache. Diese Zahlungen können bei der Rekurrentin daher auch gestützt auf die Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts und des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich sowie die Lehre nicht als Einkommen aufgerechnet werden.

#### **4.6.3.**

Die Zahlungen von C. zugunsten von E. für Selbstbehalte von CHF 80.00, Medikamente / Apothekerkosten von CHF 79.00, zwei G.-Tageskarten für die Schnupperlehre von CHF 24.00, Krankenkassenprämien VVG von CHF 244.00, nicht versicherte Gesundheitskosten / Zahnspange von CHF 174.00 sowie die IV-Ergänzungsversicherung von CHF 281.00 sind belegmässig nachgewiesen. Im Weiteren hat die Rekurrentin nicht explizit bestritten, dass sie mit diesen Ausgaben für den Unterhalt von E. einverstanden war. Ob darin, unter Berücksichtigung der Natur der entsprechenden Leistungen, eine stillschweigende, einvernehmliche Abänderung der durch den obergerichtlichen Eheschutzentscheid festgelegten Unterhaltsbeiträge zu sehen ist, kann offenbleiben. C. hat gemäss letzterem Entscheid nämlich unter anderem in Höhe von CHF 300.00 (Überschussanteil) pro Monat direkt für den Unterhalt von E. aufzukommen (E. 2.1.). Angesichts dessen können nur zusätzliche Unterhaltsbeiträge, für welche die Rekurrentin ihre Zustimmung erteilte und welche jährlich CHF 3'600.00 übersteigen, bei dieser als Einkommen aufgerechnet werden. Diese Voraussetzung ist vorliegend nicht erfüllt, da sich die genannten Positionen nur auf insgesamt CHF 882.00 belaufen.

#### **4.7.**

Der Vorinstanz kann mit Blick auf die dargelegte Lehre und Rechtsprechung nicht gefolgt werden, soweit sie geltend macht, dass weitere Unterhaltszahlungen von C. auch ohne Einverständnis der Rekurrentin zu berücksichtigen seien, sofern damit der laufende Lebensbedarf von E. bestritten werde. Hinzu kommt, dass gerichtlich festgelegte Kinderunterhaltszahlungen ohne Einverständnis beider Ehegatten nur durch den Zivilrichter abgeändert werden können. Dieser berücksichtigt dabei die Bedürfnisse des Kindes sowie die Lebensstellung und Leistungsfähigkeit der Eltern umfassend. Wenn die Steuerbehörden weitere Zahlungen ohne Zustimmung beider Elternteile als steuerrechtlich relevante Unterhaltsbeiträge qualifizieren, nehmen sie dabei im Ergebnis eine dem Zivilrichter vorbehaltene Abänderung familienrechtlicher Urteile vor. Ausserdem führen weitere steuerrechtlich zu berücksichtigende Unterhaltsbeiträge vorliegend zu Abgrenzungsproblemen zu den von C. während der Ausübung seines Obhutsrechts zu tragenden Lebenshaltungskosten im Sinne von § 41 Abs.

1 lit. a StG (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2020 [2C\_544/2019] E. 6.8.).

**4.8.**

In Gutheissung des Rekurses ist somit das steuerbare Einkommen gemäss Einspracheentscheid vom 1. September 2021 von CHF 37'702.00 unter Berücksichtigung der geänderten Aufrechnung Selbstbehalt Krankheitskosten auf CHF 34'536.00 herabzusetzen.

**5.**

In verfahrensrechtlicher Hinsicht lässt die Rekurrentin Einsicht in die Akten betreffend die von C. zusätzlich geltend gemachten Kosten verlangen. Da bei der Rekurrentin diese Kosten infolge Gutheissung des Rekurses nicht als Einkommen aufgerechnet werden, erweist sich dieses Gesuch als gegenstandslos.

**6.**

**6.1.**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird damit gegenstandslos.

**6.2.**

**6.2.1.**

Ausserdem hat die Rekurrentin Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 4'490.00.

**6.2.2.**

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981, S. 281; SGE vom 25. Februar 2021 [3-RV.2020.19]).

**6.2.3.**

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von knapp CHF 300.00, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem mittleren notwendigen Aufwand auf CHF 1'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 34'500.00 festgesetzt.

**2.**

Auf die Anträge betreffend direkte Bundessteuer 2019 wird nicht eingetreten.

**3.**

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

**5.**

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Vertreterin der Rekurrentin (2)  
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, 25. Mai 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs