

3-RV.2022.107

P 130

Urteil vom 31. August 2023

Besetzung Präsident Fischer
Richter Lämmli
Richter Biondo
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent **A.**_____

vertreten durch Dr. iur. Christoph Blöchliger, Rechtsanwalt,
Stadtturmstrasse 17, Postfach, 5401 Baden

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____ **vom 17. Juni 2022**
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Januar 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 50'800.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 653'000.00 veranlagt. Die Besteuerung erfolgte zum Tarif A.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Januar 2022 liess A._____ mit Schreiben vom 14. Februar 2022 Einsprache erheben und die folgenden Anträge stellen:

"Es sei der Einsprecher gemäss § 43 Abs. 2 StG mit dem privilegierten Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens (Tarif B) zu besteuern,

unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

3.

Mit Entscheid vom 17. Juni 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 17. Juni 2022 (Zustellung am 29. Juni 2022) hat A._____, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, mit rechtzeitigem Rekurs vom 24. August 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er lässt die folgenden Begehren stellen:

"1. Der Beschluss der Steuerkommission Q._____ vom 17. Juni 2022 sei aufzuheben und es sei der Rekurrent stattdessen mit dem privilegierten Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens (Tarif B) zu besteuern.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich Mehrwertsteuer)."

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.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. 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.

Mit Entscheid des B._____, Präsidium des Familiengerichts, vom tt.mm.2019 wurde die Ehe zwischen dem Rekurrenten und C._____ geschieden.

2.2.

In der gerichtlich genehmigten Scheidungsvereinbarung einigten sich der Rekurrent und C._____ betreffend ihre gemeinsamen Kinder D._____ und E._____ wie folgt:

"2. Elterliche Sorge

Die Kinder D._____, geboren am tt.mm.2005, und E._____, geboren am tt.mm.2009, seien unter der gemeinsamen elterlichen Sorge zu belassen.

Die AHV-Erziehungsgutschriften stehen der Beklagten zu.

3. Obhut

3.1.

Der gemeinsame Sohn E._____ steht unter gemeinsamer Obhut beider Parteien. Sein gesetzlicher Wohnsitz befindet sich bei der Beklagten.

3.2.

Der gemeinsame Sohn D._____ steht unter alleiniger Obhut des Klägers. Sein gesetzlicher Wohnsitz befindet sich beim Kläger.

4. Betreuung

4.1.

Für E._____ gilt der folgende Betreuungsplan:

Kalenderwochen mit ungerader Wochenzahl

Beklagte: Montag, 09:00 Uhr, bis Mittwoch, 18:00 Uhr
Freitag, 18:00 Uhr, bis Montag, 09:00 Uhr

Kläger: Mittwoch, 18:00 Uhr, bis Freitag, 18:00 Uhr

Kalenderwochen mit gerader Wochenzahl

Beklagte: Montag, 09:00 Uhr, bis Donnerstag, 18:00 Uhr

Kläger: Donnerstag, 18:00 Uhr, bis Montag, 09:00 Uhr

Der Kläger ist berechtigt, mit E. _____ pro Jahr auf eigene Kosten 6 Wochen Ferien zu verbringen.

4.2.

Die Beklagte ist berechtigt, D. _____ an jedem zweiten Wochenende auf eigene Kosten zu sich auf Besuch zu nehmen und mit ihm jährlich während 6 Wochen auf eigene Kosten Ferien zu verbringen.

4.3.

Falls sich die Parteien nicht auf einen anderen Modus verständigen, verbringen beide Söhne folgende Ferienwochen mit dem Kläger:

- beide Sportferienwochen
- die erste Frühlingsferienwoche
- die erste Herbstferienwoche
- die 1. und 2. Sommerferienwoche (in den Jahren mit gerader Endzahl)
- die 4. und 5. Sommerferienwoche (in den Jahren mit ungerader Endzahl)

4.4.

Die Feiertage verbringen die Söhne wie folgt (jeweils zusammen) bei den Parteien:

[Anmerkung: hälftige Aufteilung]

4.5.

Die Ehegatten dürfen in gemeinsamer Übereinkunft und unter Berücksichtigung des Kindeswohls andere Absprachen treffen.

5. Kinderunterhalt

5.1.

Der Kläger verpflichtet sich, der Beklagten an den Unterhalt von E. _____ monatlich vorschüssig folgende Unterhaltsbeiträge zuzüglich allfällig bezogener Kinderzulagen zu bezahlen:

ab Rkr. – 31.8.2022: CHF 2'300.00 (davon Betreuungsunterhalt von CHF 1'400.00)

1.9.2022 – 31.8.2025: CHF 1'350.00 (davon Betreuungsunterhalt von CHF 400.00)

Ab 1.9.2025: CHF 1'000.00 (davon Betreuungsunterhalt CHF 0.00)

5.2.

Diese Unterhaltsbeiträge sind auch über die Volljährigkeit hinaus, bis zum Abschluss einer ordentlichen Erstausbildung, zahlbar. Die Beiträge sind an die

Beklagte zu bezahlen. Dies gilt auch nach Erreichen der Volljährigkeit von E._____, und zwar solange E._____ im Haushalt der Beklagten lebt und keine eigenen Ansprüche gegenüber dem Kläger stellt bzw. keinen anderen Zahlungsempfänger bezeichnet.

5.3.

Diese Unterhaltsbeiträge seien gerichtsüblich zu indexieren."

2.3.

Der Rekurrent bezahlte C._____ an den Unterhalt von E._____ im Jahr 2020 gemäss Scheidungsurteil CHF 27'600.00 (ohne Kinderzulagen; E. 2.2).

2.4.

Der Rekurrent lässt beantragen, dass ihm der Tarif B zu gewähren sei, da er insgesamt zur Hauptsache für die beiden Kinder aufgekommen sei.

2.5.

Die Vorinstanz hat eine Besteuerung des Rekurrenten zum Tarif B verneint. Zur Begründung führt sie zusammengefasst aus, dass der Rekurrent C._____ für den Sohn E._____ Unterhaltsbeiträge bezahlt habe. Gemäss Rechtsprechung bestreite der Elternteil, der Unterhaltszahlungen erhalte (wenn auch nur für eines von mehreren Kindern), zur Hauptsache den Unterhalt der Kinder (vgl. Einspracheentscheid).

3.

3.1.

3.1.1.

Für Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, ist der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens anzuwenden (§ 43 Abs. 2 StG; Elterntarif).

Diese Regelung entspricht weitestgehend der einschlägigen Norm des Bundesrechts (Art. 36 Abs. 2^{bis} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). Wo die bundessteuerrechtliche und die steuerharmonisierungsrechtliche Regelung im Wortlaut übereinstimmen, drängt sich im Grundsatz deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht mit Bezug auf die direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2). Obwohl es sich bei § 43 Abs. 2 StG um eine in die Zuständigkeit des Kantons fallende Tarifvorschrift handelt, ist es daher geboten, nicht nur die zu Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG ergangene Rechtsprechung, Kommentierungen und Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwal-

tung (ESTV) zu dieser Vorschrift zu beachten, sondern die beiden Vorschriften strikt gleichläufig anzuwenden (VGE vom 27. Januar 2020 [WBE.2019.171]).

3.1.2.

Zur Ehepaar- und Familienbesteuerung hat die ESTV ein Kreisschreiben erlassen (Kreisschreiben Nr. 30 vom 21. Dezember 2010 betreffend Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer; nachfolgend KS Nr. 30).

Beim KS Nr. 30 handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, welche sich an die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, insbesondere also an die Verwaltungsbehörden, richtet. Verwaltungsverordnungen statuieren keine neuen Rechte und Pflichten für Private, sondern bezwecken, Gewähr für eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen durch die Verwaltung zu bieten. In Nachachtung dieses Zwecks berücksichtigen auch die Gerichte Verwaltungsverordnungen bei der Auslegung des inländischen Rechts, obschon Verwaltungsverordnungen für die Gerichte an sich nicht verbindlich sind. Vorausgesetzt wird dabei immerhin, dass die betroffene Verwaltungsverordnung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Mit anderen Worten weichen die Gerichte nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BGE 146 I 105 E. 4.1).

3.1.3.

Für die Gewährung des Elterntarifs wird gemäss § 43 Abs. 2 StG ebenso wie nach Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person mit dem Kind im gleichen Haushalt zusammenlebt und dessen Unterhalt zur Hauptsache bestreitet.

3.1.4.

Gemäss Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts hängt die Frage, ob eine steuerpflichtige Person mit ihrem Kind zusammenlebt, nicht vom formellen Wohnsitz des Kindes, sondern davon ab, ob dieses im Haushalt der steuerpflichtigen Person lebt (VGE vom 28. Februar 2000 [BE.1999.00264]). Dass der formelle Wohnsitz nicht ausschlaggebend ist, ergibt sich implizit auch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Dieser lässt sich nämlich nicht entnehmen, dass für die Frage, welchem Elternteil der Elterntarif (Tarif B) zu gewähren sei, der Wohnsitz des Kindes entscheidend sei (BGE 133 II 305 E. 8.5 und 9.1 = Pra 97 [2008] Nr. 39; BGE 141 II 338 E. 6.3 f. = Pra 105 [2016] Nr. 45). Das Bundesgericht geht vielmehr davon aus, dass bei alternierender Obhut beide Elternteile mit dem Kind "im gleichen Haushalt zusammenleben".

3.1.5.

Dem KS Nr. 30 ist in Ziff. 13.4.2 zu entnehmen, dass bei getrennt lebenden Eltern mit minderjährigem Kind und gemeinsamer elterlicher Sorge derjenige Elternteil zum Elterntarif besteuert wird, der die Unterhaltszahlungen erhält. Wiederholt wird diese Regelung ausserdem in Ziff. 14.5 mit der Überschrift "Besteuerung der getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, mit oder ohne alternierende Obhut, mit Unterhaltszahlungen" und der zusätzlichen Prämisse, dass von einem Elternteil ein Abzug für Unterhaltsbeiträge geltend gemacht wird. Danach soll derjenige Elternteil zum Elterntarif besteuert werden, der die Unterhaltszahlung erhält (Ziff. 14.5.3; vgl. auch Übersicht im Basler Kommentar zum DBG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 36 N 36I).

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche überwiegend noch zum alten KS Nr. 7 der ESTV (per 21. Dezember 2010 ersetzt durch das KS Nr. 30, in dem diese Rechtsprechung nun Berücksichtigung findet) ergangen ist, sind die von einem Elternteil an den anderen Elternteil bezahlten Kinderunterhaltsbeiträge beim Empfänger als eigene Ressourcen anzurechnen und von ihm zu versteuern. Deshalb gilt er auch als derjenige, welcher zur Hauptsache den Unterhalt des Kindes bestreitet. Die direkten Unterhaltskosten, für die der Unterhaltsbeiträge schuldende Elternteil während der alternierenden Obhut aufkommt, sind somit nicht Gegenstand besonderer Sozialabzüge. Nicht massgeblich ist unter diesem Blickwinkel, ob die alternierende Obhut im selben Ausmass wahrgenommen wird; der durch die Unterhaltsbeiträge geschaffene Status geht vor (BGE 133 II 305 E. 8.4 = Pra 97 [2008] Nr. 39). Für die Beurteilung der Höhe der Unterhaltsbeiträge muss grundsätzlich nur das Scheidungsurteil berücksichtigt werden (BGE 141 II 338 E. 6.3.2 = Pra 105 [2016] Nr. 45 mit Verweis auf BGE 131 II 553 E. 3.5 = Pra 95 [2006] Nr. 78).

3.1.6.

Das KS Nr. 30 sieht in Ziff. 13.4.2. vor, dass bei getrennt lebenden Eltern mit minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge und keiner Unterhaltszahlung zu unterscheiden ist, ob sich das Kind in alternierender Obhut befindet oder nicht. Besteht keine alternierende Obhut, wird der Elternteil, der mit dem Kind lebt, zum Elterntarif besteuert. Bei alternierender Obhut wird davon ausgegangen, dass der Elternteil mit dem höheren Reineinkommen zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes sorgt und daher den Elterntarif erhält.

Werden keine Unterhaltsbeiträge bezahlt, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu unterscheiden, ob die alternierende Obhut zu gleichen Teilen wahrgenommen wird oder nicht. Wenn das Ausmass der Anteile nicht gleich ist, wird der Elterntarif demjenigen Elternteil gewährt, der den bedeutenderen Anteil der Obhut hat, da dieser Elternteil mit seinen eigenen

Ressourcen zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt (BGE 133 II 305 E. 8.5 = Pra 97 [2008] Nr. 39).

3.1.7.

Der Unterhalt eines Kindes wird durch Pflege, Erziehung und Geldzahlung geleistet (Art. 276 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches 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 (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 ZGB und Art. 285 Abs. 2 ZGB; BGE 147 III 265 E. 5.1 ff.).

Mit dem Betreuungsunterhalt soll die Differenz zwischen dem eigenen Einkommen und den anfallenden Lebenshaltungskosten abgegolten werden, die einem Elternteil dadurch entstehen, dass er aufgrund einer persönlichen Betreuung des Kindes davon abgehalten wird, durch Arbeitserwerb für seinen Lebensunterhalt aufzukommen (Bundesgerichtsurteil vom 2. September 2022 [5A_447/2022] E. 2.3.2. mit Hinweis auf BGE 144 III 481 E. 4.3).

Der Betreuungsunterhalt ist zwar als Anspruch des Kindes ausgestaltet, wirtschaftlich jedoch dem betreuenden Elternteil zugedacht (Bundesgerichtsurteil vom 5. Dezember 2022 [5A_60/2022] E. 3.4.1. mit Hinweis auf BGE 145 III 393 E. 2.7.3; 144 III 481 E. 4.3). Er zählt zu den rechtlich geschuldeten Unterhaltsbeiträgen (Bundesgerichtsurteil vom 14. Mai 2020 [2C_274/2020] E. 4.2.).

3.2.

Der Rekurrent erfüllt gemäss KS Nr. 30 sowie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Voraussetzungen von § 43 Abs. 2 StG, da er die alleinige Obhut über den Sohn D._____ hat bzw. mit diesem zusammenlebt und mit seinen eigenen Ressourcen zur Hauptsache für dessen Unterhalt aufkommt (E. 3.1.6.). Bei C._____ sind die Voraussetzungen von § 43 Abs. 2 StG ebenfalls gegeben, da sie mit dem Sohn E._____ zusammenlebt und aufgrund der erhaltenen Unterhaltszahlungen zur Hauptsache dessen Unterhalt bestreitet (E. 3.1.5.).

3.3.

3.3.1.

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann der reduzierte Elterntarif nur einem der beiden Elternteile gewährt werden, selbst wenn die Eltern die Kinder am Stichtag alternierend betreuten (Bundesgerichtsurteil vom 23. Juni 2022 [2C_533/2021] E. 7.; BGE 143 I 321 E. 6.4 = Pra 107 [2018] Nr. 93; BGE 133 II 305 E. 6.8 = Pra 97 [2008] Nr. 39; BGE 131 II 553 E. 3.3 = Pra 95 [2006] Nr. 78). Würden beide Elternteile, wenn sie geschieden sind oder getrennt leben, in den Genuss des Verheiratetentarifs kommen, liefe dies darauf hinaus, dass diese Steuerpflichtigen – ob sie nun mit einem neuen Partner zusammenleben oder nicht – besser gestellt würden als ein Ehepaar, bei welchem der Verheiratetentarif nur einmal anwendbar ist (BGE 143 I 321 E. 6.4 = Pra 107 [2018] Nr. 93).

3.3.2.

Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann der Tarif B nicht sowohl dem Rekurrenten als auch C._____ gewährt werden. Nachfolgend ist zu prüfen, ob dem Rekurrenten ein diesbezüglicher Anspruch zusteht.

3.4.

3.4.1.

Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass vorliegend aufgrund der für den Sohn E._____ erhaltenen Unterhaltszahlungen C._____ nach dem Tarif B zu besteuern sei. Dies ergebe sich aus BGE 143 I 321 = Pra 107 [2018] Nr. 93 (vgl. Einspracheentscheid).

3.4.2.

Diesem Bundesgerichtsentscheid liegt folgender Sachverhalt zugrunde (Pra 107 [2018] Nr. 93):

"A. X. ist Vater zweier Kinder, nämlich von C., geboren 2004, sowie von D., geboren 2002. Von der Mutter seiner Kinder, B. X., geborene Y., ist er geschieden. Laut der Scheidungskonvention, welche vom Zivilrichter am 16. Januar 2013 genehmigt wurde, haben A. X. und B. X. das gemeinsame elterliche Sorgerecht sowie die alternierende Obhut über ihre Kinder. Der Vater ist verpflichtet, sämtliche Unterhalts- und Erziehungskosten für seinen Sohn C., welcher

bei ihm wohnt, zu tragen; zudem hat er seiner Tochter D., die bei ihrer Mutter wohnt, einen Unterhaltsbeitrag in der Höhe von Fr. 1000.– zu leisten. In der Konvention ist die konkrete Ausgestaltung der Obhut über die Kinder genau geregelt. Namentlich ist vorgesehen, dass Letztere zusammenleben, indem sie jeweils gemeinsam zwischen den Wohnorten ihrer Eltern hin und her wechseln.

(...)

Am 16. Mai 2014 teilte die Steuerverwaltung der Republik und des Kantons Neuenburg (nachfolgend: Steuerverwaltung) A. X. mit, dass sie nicht verstehe, weshalb ein Unterhaltsbeitrag zu Gunsten von D., aber nicht von C. geleistet werde. Die Tatsache, dass die Kinder unterschiedliche Wohnsitze hätten, sollte aus steuerlicher Sicht keine Rolle spielen. Infolgedessen sei eine Veranlagung mit der Annahme vorzunehmen, dass die Unterhaltspflicht bezüglich der beiden Kinder der Mutter obliege, wobei zu unterstellen sei, dass Letztere für beide einen Unterhaltsbeitrag erhalte. B. X. profitiere so vom Kinderabzug für Allein-erziehende sowie vom Verheiratetentarif.

Auf der Grundlage dieses Briefwechsels fügte die Steuerverwaltung den durch den Steuerpflichtigen deklarierten Unterhaltsbeiträgen mit definitiver Steuerveranlagung 2013 einen Betrag von Fr. 12 000.– hinzu, um auf diese Weise einem fiktiven Unterhaltsbeitrag zu Gunsten von C. Rechnung zu tragen. (...) Abgesehen von steuerlichen Motiven sei hier kein Grund ersichtlich, welcher die unterschiedliche Behandlung der Kinder erkläre und mit der gewählten Wohnsitzregelung werde einzig beabsichtigt, dass beide Ehegatten in den Genuss des Verheiratetentarifs kämen. (...)

Mit Urteil vom 25. August 2016 entschied die öffentlich-rechtliche Abteilung des Kantonsgerichts der Republik und des Kantons Neuenburg (nachfolgend: Kantonsgericht), dass die Beschwerde betreffend die DBSt unzulässig und jene betreffend die KGSt abzuweisen sei. Es hielt im Wesentlichen fest, aus der Tatsache, dass eines der beiden Kinder beim Steuerpflichtigen wohne, könne dieser kein Recht ableiten, vom Verheiratetentarif und von Sozialabzügen für den Unterhalt dieses Kindes zu profitieren.

(...)"

3.4.3.

In rechtlicher Hinsicht wird in dieser Bundesgerichtsentscheid Folgendes ausgeführt (Pra 107 [2018] Nr. 93):

"6.3.

(...) Was den vorliegenden Fall betrifft, wurde bei Fehlen einer bundesgerichtlichen Praxis in erster Instanz entschieden, dass der Sozialabzug für Kinder und die Gewährung des Verheiratetentarifs an dasselbe Steuerrechtssubjekt geknüpft sein müssten. Zudem war die Behörde der Ansicht, dass das kantonale Recht nicht eine mehrfache Anwendung des reduzierten Steuertarifs zulassen dürfe. Eine solche Lösung beruht auf einer objektiven und sachlichen Prüfung des Zwecks, welcher durch den neuen Art. 40a Abs. 3 LCdir/NE verfolgt wird. Soweit also das Kantonsgericht im Zusammenhang mit der Steuerperiode 2013

in unbestrittener Weise festgestellt hat, dass die Mutter in den Genuss des Verheiratetentarifs [. . .] und des Sozialabzugs gekommen ist, war es nicht unhaltbar den Schluss zu ziehen, dass der Beschwerdeführer auf der Grundlage von Art. 40a Abs. 3 LCdir/NE keinen Anspruch auf den Verheiratetentarif erheben könne. Obschon er dazu gehalten wäre (vgl. oben E. 6.1), versucht der Beschwerdeführer nicht aufzuzeigen, inwiefern eine solche Auslegung des kantonalen Rechts zu einem stossenden Ergebnis führen soll. Bei dieser Betrachtungsweise ist hiermit kein Grund dafür ersichtlich, sich über die von der Vorinstanz getroffene Lösung hinwegzusetzen, wobei an dieser Stelle zu erwähnen ist, dass zu den vom Steuerpflichtigen deklarierten Unterhaltszahlungen noch ein Betrag von Fr. 12 000.– hinzugefügt wurde, um so einem fiktiven Unterhaltsbeitrag zu Gunsten von C. Rechnung zu tragen. Mittels eines solchen Vorgehens ist es möglich, ein Ergebnis herbeizuführen, welches nicht als willkürlich qualifiziert werden kann. (...)"

3.4.4.

Dem Vertreter des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) ist zuzustimmen, dass sich der vorliegende Sachverhalt von jenem gemäss Bundesgerichtsentscheid unterscheidet. Dem Rekurrenten ist zu den deklarierten Unterhaltszahlungen kein Betrag für D._____ hinzuzufügen, da dieser unter der alleinigen Obhut des Rekurrenten steht. Anders als im erwähnten Bundesgerichtsentscheid hat C._____ vorliegend nicht für beide Kinder Anspruch auf den Kinderabzug. Da der Rekurrent die alleinige Obhut über D._____ hat und zur Hauptsache diesen betreute bzw. für dessen Unterhalt aufkam, steht der diesbezügliche Kinderabzug für das Jahr 2020 dem Rekurrenten zu (vgl. § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 in Verbindung mit § 27 Abs. 1 StGV sowie die Veranlagungsverfügung). Aus dem Umstand, dass der Kinderabzug (Sozialabzug) und der Verheiratetentarif gemäss neuenburgerischem Steuerrecht an das gleiche Steuersubjekt zu knüpfen sind, und sich dies gemäss Bundesgericht nicht als willkürlich erweist, lässt sich daher für den vorliegenden Fall nichts ableiten.

3.4.5.

In der Regeste des erwähnten Bundesgerichtsentscheids wird allerdings Folgendes ausgeführt (BGE 143 I 321):

"(...) Die darin bestehende kantonale Lösung, den Verheiratetentarif auf denjenigen Elternteil anzuwenden, welcher den Unterhaltsbeitrag für eines der beiden Kinder erhält, obschon der Schuldner des Unterhaltsbeitrages den Unterhalt des anderen Kindes zur Hauptsache bestreitet, ist nicht willkürlich. (...)"

Diese allgemeinen Ausführungen gelten auch für die vorliegende Konstellation. Dementsprechend erwies sich eine aargauische Lösung (vgl. dazu E. 3.5. ff.), die darin bestünde, den Verheiratetentarif bei C._____ anzuwenden, da sie Unterhaltsbeiträge für eines der beiden Kinder (E._____) erhält, obschon der Rekurrent als Schuldner dieses

Unterhaltsbeitrages den Unterhalt des anderen Kindes (D._____) zur Hauptsache bestreitet, nicht als willkürlich.

3.5.

3.5.1.

Das aargauische Verwaltungsgericht hatte im Urteil vom 27. Januar 2020 (WBE.2019.171) die Konstellation zu beurteilen, in welcher beide Elternteile einander Beiträge an den Unterhalt der Kinder leisten, der Vater in Form von Geldzahlungen an die Mutter und Letztere durch Naturalleistung bzw. Überlassung ihres Hausteils. Angesichts der klaren Absicht des Gesetzgebers und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, den Elterntarif nur einem Elternteil zu gewähren, und zwar jenem, dem die Unterhaltsbeiträge als eigene Ressourcen anzurechnen seien und der deshalb als derjenige gelte, welcher den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreite, rechtfertige es sich indessen, den Elterntarif für die Besteuerung bei dem Elternteil zur Anwendung zu bringen, welcher die *höheren* Unterhaltsbeiträge erhalte (VGE vom 27. Januar 2020 [WBE.2019.171]).

3.5.2.

Diese Rechtsprechung gilt auch für die hier zu beurteilende Konstellation. Vorliegend erhielt einzig C._____ Kinderunterhaltsbeiträge; der Rekurrent bezahlte ihr diesbezüglich gemäss Scheidungsurteil im Jahr 2020 CHF 27'600.00 an den Unterhalt von E._____. Dass der Rekurrent im Jahr 2020 von seiner geschiedenen Ehefrau an den Unterhalt der Kinder Naturalleistungen erhielt, wird weder geltend gemacht noch ist dies ersichtlich. Gemäss der Rechtsprechung gilt daher grundsätzlich C._____ als der Elternteil, welcher den Unterhalt der Kinder zur Hauptsache bestreitet und demnach zum Elterntarif zu besteuern ist. Im Gegenzug kann der Rekurrent die bezahlten Unterhaltsbeiträge gemäss § 40 Abs. 1 lit. c StG steuerlich abziehen.

3.6.

3.6.1.

Im VGE vom 27. Januar 2020 (WBE.2019.171) wird zudem Folgendes ausgeführt:

"II.

(...)

2.

2.1

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, wem der Elterntarif bei der Vereinbarung alternierender Obhut zu gewähren ist, besteht überwiegend aus schematischen Annahmen und stellt auf die Leistung von Unterhaltsbeiträgen ab (wofür das Scheidungs- oder Trennungsurteil zu konsultieren ist). Dieser Ansatz wird mit dem vorliegenden Entscheid auf die Berücksichtigung von als Naturalleistung erbrachter Unterhaltsbeiträge erweitert, für die sich keine erheblichen Bewertungsschwierigkeiten ergeben. Dabei wird der Elterntarif jenem

Ehegatten gewährt, der bei einer Gesamtbetrachtung mehr an den Unterhalt der gemeinsamen Kinder beiträgt.

2.2.

Im Rahmen der Vornahme einer Steuerveranlagung als Akt der Massenverwaltung kann es nicht Aufgabe der Steuerbehörde sein, in jedem Einzelfall von sich aus Nachforschungen und Berechnungen dazu anzustellen, wer von den beiden Elternteilen tatsächlich mehr an den Unterhalt der Kinder beiträgt (dies zumal auch deshalb, weil sich die entsprechenden Verhältnisse von Steuerperiode zu Steuerperiode ändern können). Selbst wenn zusätzliche Naturalleistungen in die Betrachtung mit einbezogen würden, wäre es jedenfalls Aufgabe des Ehegatten, der aufgrund behaupteter überwiegender Unterhaltsleistung den Elterntarif beansprucht, den Nachweis dafür anzutreten, dass die Zuteilung des Elterntarifs gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in seinem konkreten Fall den tatsächlichen Gegebenheiten nicht ausreichend Rechnung trägt, d.h. er selbst entgegen den schematischen Annahmen dieser Rechtsprechung klarerweise zur Hauptsache den Unterhalt der Kinder bestreitet."

3.6.2.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob dem Rekurrenten der Nachweis gelingt, dass er entgegen den schematischen Annahmen der Rechtsprechung klarerweise zur Hauptsache den Unterhalt der Kinder bestreitet bzw. bei einer Gesamtbetrachtung mehr an den Unterhalt der beiden gemeinsamen Söhne beiträgt.

3.7.

3.7.1.

Der Vertreter macht geltend, dass der Rekurrent für den Barunterhalt von D._____ weitestgehend alleine aufkomme. Davon ausgenommen seien nur diejenigen alltäglichen Kosten (primär Verpflegung, Strom, Heizung), welche anfielen, wenn D._____ bei seiner Mutter sei. Für den Barunterhalt von E._____ komme (unter Zuhilfenahme der monatlichen Unterhaltsbeiträge des Rekurrenten) überwiegend die Mutter auf. Aufgrund seines fortgeschrittenen Alters habe D._____ einen höheren Barunterhaltsbedarf als sein um vier Jahre jüngerer Bruder. Selbst wenn man davon ausgehe, dass die Kindsmutter den gesamten Barbedarf von E._____ trage und der Rekurrent für den gesamten Barbedarf von D._____ aufkomme, führe dies zum Schluss, dass der Rekurrent den Unterhalt der beiden Söhne zur Hauptsache bestreite.

3.7.2.

C._____ sind die für E._____ erhaltenen Unterhaltsbeiträge von CHF 27'600.00 als eigene Ressourcen anzurechnen (E. 3.1.5.). Der Rekurrent kommt daher nur dann zur Hauptsache für den Unterhalt der beiden Söhne auf, wenn er nachweist, dass seine diesbezüglichen Aufwendungen den Betrag von CHF 27'600.00 klarerweise übersteigen.

3.7.3.

Bei der Beantwortung der Frage, wer zur Hauptsache für den Unterhalt eines Kindes aufkommt, kann auch auf Durchschnittswerte abgestellt werden (VGE vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.243], mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Gemäss der Zürcher Kinderkosten-Tabelle des Amts für Jugend und Berufsberatung vom 1. Januar 2020 belaufen sich die durchschnittlichen Barkosten für ein 5- bis 12-jähriges Kind auf CHF 1'250.00 und für ein 13- bis 18-jähriges Kind auf CHF 1'580.00 pro Monat. Dem Vertreter ist daher zuzustimmen, dass im Jahr 2020 D._____ (geboren am tt.mm.2005) einen höheren Barbedarf aufwies als E._____ (geboren am tt.mm.2009). Allerdings stellt der Betreuungsunterhalt (CHF 1'400.00 pro Monat; E. 2.2.) aus rechtlicher Sicht ebenfalls einen Teil der Kinderunterhaltsbeiträge für E._____ dar (E. 3.1.7. sowie SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2021.184]). Entsprechend seiner Deklaration in der Steuererklärung wurde der Betreuungsunterhalt dem Rekurrenten denn auch als Teil der Unterhaltsbeiträge gemäss § 40 Abs. 1 lit. c StG vom steuerbaren Einkommen abgezogen (vgl. Steuererklärung und Veranlagungsverfügung). Unter Berücksichtigung des Betreuungsunterhalts ist für das Jahr 2020 von folgenden Unterhaltskosten auszugehen:

D._____:	CHF	18'960.00	(Barbedarf)
E._____:	CHF	31'800.00	(Barbedarf: CHF 15'000.00; Betreuungsunterhalt: CHF 16'800.00)

Total: CHF 50'760.00

Der Rekurrent erhielt im Jahr 2020 von seinem Arbeitgeber (F._____) Kinderzulagen von insgesamt CHF 7'200.00 (CHF 300.00 pro Monat und Kind; vgl. Scheidungskonvention Ziff. 7 und § 4 Abs. 1 lit. a des Einführungsgesetzes zum Bundesgesetz über die Familienzulagen des Kantons Zug vom 30. April 2009 [FamZG]). Die Kinderzulagen sind von den gesamten Kosten eines Kindes abzuziehen, weil sie nicht von den Eltern erbracht werden (VGE vom 7. Dezember 2000 [BE.1999.00146-K2]). Nach Abzug der Kinderzulagen von CHF 7'200.00 sowie der Kinderunterhaltsbeiträge von CHF 27'600.00 verbleiben somit CHF 15'960.00. Selbst wenn allein der Rekurrent für diesen Betrag aufkam, bestritt er den Unterhalt von D._____ und E._____ (insgesamt: CHF 50'760.00) nicht zur Hauptsache.

3.8.

3.8.1.

Der Vertreter führt ausserdem aus, dass die Betreuungsanteile des Rekurrenten betreffend E._____ um ein Vielfaches höher seien als jene, welche die Kindsmutter hinsichtlich des älteren Sohnes D._____ übernehme. Unter Berücksichtigung dieses Aspekts komme man erst recht zum Schluss, dass der Rekurrent den Unterhalt der beiden Söhne zur Hauptsache bestreite.

3.8.2.

Der Sohn D._____ steht unter der alleinigen Obhut des Rekurrenten. Angesichts dessen fiel der Anteil des Rekurrenten an der Betreuung von D._____ im Jahr 2020 deutlich höher aus als jener von C._____ (vgl. auch E. 2.2.). Allerdings betreute C._____ den Sohn E._____ in den ungeraden Kalenderwochen an fünf Tagen und in den geraden Kalenderwochen an 3.5 Tagen (E. 2.2.). Zudem benötigte E._____ (im Jahr 2020 10 bzw. 11 Jahre alt) erfahrungsgemäss sowohl quantitativ als auch inhaltlich mehr Betreuung als sein älterer Bruder D._____ (im Jahr 2020 14 bzw. 15 Jahre alt). Insgesamt betreute der Rekurrent die beiden Söhne im Jahr 2020 daher nicht deutlich mehr als die Rekurrentin.

3.9.

3.9.1.

Der Vertreter macht sodann geltend, selbst wenn man zum Schluss käme, die von den Eltern übernommenen Ausgaben für den Unterhalt der beiden Söhne hielten sich in etwa die Waage, müsste der Tarif B aufgrund von § 29 Abs. 2 StGV dem Rekurrenten gewährt werden. Denn die beiden Söhne hätten sich bei gesamtheitlicher Betrachtung (weit) übergehend beim Rekurrenten aufgehalten.

3.9.2.

Erfüllen bei gemeinsamer elterlicher Sorge, aber getrennter Steuerpflicht beide Elternteile die Voraussetzungen von § 43 Abs. 2 des Gesetzes, wird der Tarif B demjenigen Elternteil gewährt, bei dem sich das Kind überwiegend aufhält (a§ 29 Abs. 2 StGV; in Kraft bis am 31. Dezember 2013).

3.9.3.

Da diese Bestimmung per 1. Januar 2014 aufgehoben wurde und folglich im Jahr 2020 nicht mehr in Kraft war, findet sie auf den vorliegenden Fall keine Anwendung.

3.10.

3.10.1.

Der Vertreter führt schliesslich aus, dass der Rekurrent im Jahr 2020 ein deutlich höheres Reineinkommen als C._____ erzielt habe. Falls sich die Ausgaben der Eltern für die beiden Söhne in etwa die Waage gehalten hätten, spreche das im KS Nr. 30 genannte Kriterium des höheren Reineinkommens für eine Anwendung des Tarifs B auf den Rekurrenten (vgl. E. 3.1.6.).

3.10.2.

Die im BGE 133 II 305 E. 8.5 = Pra 97 [2008] Nr. 39 getroffene Annahme, dass demjenigen Elternteil der ermässigte Tarif zu gewähren ist, der das höhere Einkommen erzielt, wenn keine Unterhaltsbeiträge bezahlt werden und die alternierende Obhut zu gleichen Teilen wahrgenommen wird, da

der Elternteil mit dem höheren Einkommen bedeutender zum Unterhalt des Kindes beiträgt (BGE 133 II 305 E. 8.5 = Pra 97 [2008] Nr. 39), wurde in BGE 141 II 338 E. 6.3.2 = Pra 105 [2016] Nr. 45 präzisiert: Bei dieser Konstellation muss, falls die Eltern zu gleichen Teilen zum Unterhalt des Kindes beitragen, indem beide den gleichen Betrag bezahlen, der ermässigte Tarif demjenigen gewährt werden, der das niedrigere Einkommen hat. Dies begründet das Bundesgericht mit dem Umstand, dass das kleinere Einkommen proportional die bedeutendere Last trägt, wenn beide Elternteile die durch das Kind verursachten Kosten zu gleichen Teilen tragen (E. 6.3.1 in fine).

3.10.3.

Entgegen der Ansicht des Vertreters wäre demnach gemäss der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei gleich hohen Beträgen an den Unterhalt der Söhne D._____ und E._____ der Tarif B C._____ zu gewähren.

3.11.

Aufgrund der gemachten Ausführungen (E. 3.6. ff.) gelingt dem Rekurrenten der Nachweis, dass er entgegen den schematischen Annahmen der Rechtsprechung klarerweise zur Hauptsache den Unterhalt der beiden Söhne bestreitet, nicht. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

4.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 215.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 615.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten (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, 31. August 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs