

3-RV.2023.111

P 135

Urteil vom 29. August 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 7. Juni 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 83'600.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen "Unterhaltsbeiträge an den gesch./getr. Ehegatten" von CHF 3'550.00 zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. Januar 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 22. Februar 2023 Einsprache und machte geltend, er sei "mit dem errechneten Rechnungsbetrag nicht einverstanden". Er werde die korrigierte Steuererklärung bis Ende April 2023 einreichen.

3.

Mit Schreiben vom 23. Februar 2023 ersuchte die Abteilung Steuern der Gemeinde Q._____ A._____ um "Antrag und Begründung zu Ihrer Einsprache, wie die Steuerkommission zu entscheiden hat, inklusive den lückenlosen Beweismitteln und Belegen."

4.

Am 21. April 2023 unterzeichnete A._____ eine "K O R R E K T U R im Einspracheverfahren", welcher "Unterhaltsbeiträge an den gesch./getr. Ehegatten" von CHF 3'550.00 sowie ein "Unterstützungsabzug" von CHF 4'800.00 zu Grunde liegen, woraus ein "steuerbares Einkommen" von CHF 78'846.00 resultiert.

5.

Mit Entscheid vom 7. Juni 2023 reduzierte die Steuerkommission Q._____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen auf CHF 78'846.00.

6.

Den Einspracheentscheid vom 7. Juni 2023 (Zustellung am 28. Juni 2023) hat A._____ mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 17. August 2023 (Postaufgabe am 18. August 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt,

es seien Unterhaltsbeiträge von CHF 13'982.80 (statt CHF 8'350.00) zum Abzug zuzulassen.

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

7.

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

8.

A._____ hat eine Replik erstattet.

9.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2024 verlangte das Spezialverwaltungsgericht von A._____ weitere Unterlagen und Angaben. Er kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 19. Juni 2024 (teilweise) nach.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent würde sich "sehr über eine Einladung [...] zur Erläuterung der Sachlage freuen" (Rekurs, S. 2).

2.2.

Im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht (und ebenso im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren) besteht - im Gegensatz zum Veranlagungs- und Einspracheverfahren - kein Recht auf Vorladung und persönliche Anhörung. Eine Verhandlung wird nur dann durchgeführt, wenn das Spezialverwaltungsgericht diese zur Abklärung des Sachverhalts für notwendig erachtet. Die Anordnung einer mündlichen Verhandlung im Rekursverfahren liegt daher im Ermessen des Spezialverwaltungsgerichts (SGE vom 31. August 2023 [3-RV.2021.171]).

Vorliegend ist keine mündliche Verhandlung notwendig, da der Sachverhalt aufgrund der erfolgten Aktenenergänzung genügend klar ist.

3.

3.1.

Am 21. April 2023 unterzeichnete der Rekurrent eine "K O R R E K T U R im Einspracheverfahren", welcher "Unterhaltsbeiträge an den gesch./getr. Ehegatten" von CHF 3'550.00 sowie ein "Unterstützungsabzug" von CHF 4'800.00 zu Grunde liegen, woraus ein "steuerbares Einkommen" von CHF 78'846.00 resultiert. Gestützt auf diesen Veranlagungsvorschlag hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen auf CHF 78'846.00. Zu prüfen ist, ob der Rekurrent inhaltlich an die eigenhändig unterzeichnete Vereinbarung gebunden ist.

3.2.

Der Veranlagungsvorschlag stellt lediglich eine Grundlage für den Erlass einer Verfügung, vorliegend des Einspracheentscheides, dar. Weitere Wirkungen entfaltet er nicht. Insbesondere kann die Unterzeichnung des Veranlagungsvorschlags auch nicht dem Verzicht auf Erhebung eines Rechtsmittels gleichgestellt werden, der nur unter eingeschränkten Voraussetzungen widerrufen werden kann. Demzufolge kann eine aufgrund eines Veranlagungsvorschlags erfolgte Veranlagung (im Veranlagungs- oder im Ein-

spracheverfahren) nach ständiger Rechtsprechung ohne Weiteres auf dem Rechtsmittelweg weitergezogen werden, ohne dass etwa ein Willensmangel bei der Unterzeichnung der Zustimmungserklärung geltend gemacht werden müsste (ZStP 2012 Nr. 31).

4.

4.1.

Der Rekurrent war im Jahr 2021 mit B._____ verheiratet. Mit Entscheid des Bezirksgerichts P._____, Präsidium des Familiengerichts, vom tt.mm. 2022 im summarischen Verfahren betreffend Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes wurde wie folgt erkannt:

"1.

1.1.

Es wird richterlich festgestellt, dass die Parteien gestützt auf Art. 175 ZGB zum Getrenntleben auf unbestimmte Zeit berechtigt sind.

1.2.

Es wird Vormerk genommen, dass die Parteien seit tt.mm. 2021 getrennt leben.

1.3.

Die Parteien haben am tt.mm. 2022 eine Vereinbarung getroffen. Soweit diese Punkte betrifft, die der Oficialmaxime unterliegen, werden sie mit dem Wortlaut gemäss Vereinbarung zum Urteil erhoben. In den übrigen Punkten wird das Verfahren als durch Vergleich erledigt abgeschrieben.

Die Vereinbarung lautet:

[...]

2.

2.1.

Die eheliche Wohnung an der R-Strasse 2 in S._____ sei für die Dauer der Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes der Gesuchstellerin zur alleinigen Benützung zuzuweisen.

[...]

3.

Die Kinder C._____, geb. tt.mm. 2014 und D._____, geb. tt.mm. 2020, seien für die Dauer des Getrenntlebens zur Pflege und Erziehung unter die Obhut der Gesuchstellerin zu stellen.

[...]

5.

5.1.

Der Gesuchsgegner sei zu verpflichten, der Gesuchstellerin an den Unterhalt von D._____, geb. tt.mm. 2020 je monatlich vorschüssig folgende Unterhaltsbeiträge rückwirkend per 1. August 2022 zu bezahlen:

D._____:

Fr. 1'600.00 (davon Fr. 1'000.00 Barunterhalt)

Der Gesuchsteller ist berechtigt, bisher geleistete Zahlungen für die Monate August 2022 und September 2022 unter Vorlage der entsprechenden Belege in Abzug zu bringen.

[...]

6.

6.1.

Der Gesuchsgegner verpflichtet sich, der Gesuchstellerin persönlich monatlich vorschüssig folgende Unterhaltsbeiträge rückwirkend per 1. August 2022 zu bezahlen:

Fr. 900.00

Der Gesuchsgegner ist berechtigt, bisher geleistete Zahlungen für die Monate August 2022 und September 2022 unter Vorlage der entsprechenden Belege in Abzug zu bringen.

6.2.

Der Gesuchsgegner sei zu verpflichten, der Gesuchstellerin eine Nachzahlung für die persönlichen und Kinderunterhaltsbeiträge für den Zeitraum vom 1. August 2021 bis zum 31. Juli 2022 von Fr.10'000.00 zu leisten. Im Übrigen halten die Parteien fest, dass der Gesuchsgegner nach Leistung der vorgenannten Nachzahlung seiner Unterhaltsverpflichtung im Zeitraum vom 1. August 2021 bis 31. Juli 2022 vollumfänglich nachgekommen ist.

Die Parteien sind einverstanden, dass der Gesuchsgegner mit monatlichen Ratenzahlungen von mindestens Fr. 500.00 bis spätestens August 2023 den Gesamtbetrag abbezahlt.

6.3.

Solange der Mietvertrag der Familienwohnung (R-Strasse 2, S._____) auf den Gesuchsgegner lautet, ist er berechtigt, den Mietzins für die eheliche Wohnung direkt zu bezahlen und mit seiner Unterhaltsverpflichtung zu verrechnen.

[...]"

4.2.

Die Abteilung Steuern der Gemeinde Q._____ ist der Auffassung, dass dieser Entscheid nicht rückwirkend angewendet werden könne (Vernehmlassung vom 6. Oktober 2023).

5.

5.1.

Die Steuerkommission Q._____ hat im Einspracheverfahren Unterhaltsbeiträge an die getrennt lebende Ehegattin von CHF 3'550.00 zum Abzug zugelassen und für die beiden Kinder einen Unterstützungsabzug von je CHF 2'400.00 gewährt.

5.2.

Der Rekurrent beantragt im Rekurs, es seien im Jahr 2021 die folgenden Auslagen als Unterhaltsbeiträge zum Abzug zuzulassen:

a) Barzahlung	CHF	3'550.00
b) Miete Wohnung S._____	CHF	7'500.00
c) Krankenkasse (Frau, Tochter, Sohn)	CHF	2'424.55
d) Mobilfunk (Frau)	CHF	150.00
e) Strom (Wohnung S._____)	<u>CHF</u>	<u>358.25</u>
	CHF	13'982.80

6.

6.1.

Von den Einkünften abgezogen werden die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehepartner sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten (§ 40 Abs. 1 lit. c StG).

6.2.

Unterhaltsbeiträge sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Leistungen, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, ohne diesem einen Vermögenszuwachs zu verschaffen. Nicht vorausgesetzt wird das Bestehen einer gerichtlichen Anordnung oder eines entsprechenden Vertrags zwischen den Ehegatten, hingegen müssen die Leistungen unmittelbar familienrechtlich geschuldet sein, das heisst in Erfüllung einer Rechtspflicht erbracht werden, wohingegen freiwillig geleistete Beträge nicht zum Abzug berechtigen (Bundesgerichtsurteil vom 27. Dezember 2022 [2C_160/2022] = StE 2023 B 27.2 Nr. 58).

6.3.

Unterhaltsbeiträge können in 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 31. Mai 2022

[WBE.2021.314]; Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2020 [2C_544/2019] E. 5.3).

7.

Bei den CHF 3'550.00 handelt es sich um zwischen dem 7. September 2021 und 23. Dezember 2021 vom Rekurrenten an seine getrennt lebende Ehefrau geleistete Zahlungen (vgl. Rekursbeilage iii). Diese wurden von der Steuerkommission Q._____ bereits als Unterhaltsbeiträge zum Abzug zugelassen, so dass sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

8.

Im Entscheid des Bezirksgerichts P._____ vom tt.mm. 2022 wird Vormerk genommen, dass der Rekurrent und seine Ehefrau seit dem tt.mm. 2021 getrennt leben. Der Einfachheit halber wird aus steuerlicher Sicht von einer Trennung per Mitte Juli, d.h. per 15. Juli 2021 ausgegangen. Ab diesem Zeitpunkt können nachgewiesene Zahlungen des Rekurrenten an seine getrennt lebende Ehefrau grundsätzlich in direkter oder indirekter Form geleistete Unterhaltsbeiträge darstellen. Soweit sie familienrechtlich geschuldet sind, sind sie auch ohne Bestehen einer gerichtlichen Anordnung oder eines entsprechenden Vertrags zwischen den Ehegatten steuerlich abziehbar.

9.

9.1.

Im Entscheid vom tt.mm. 2022 wird die eheliche Wohnung in S._____ für die Dauer der Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes der Ehefrau des Rekurrenten zur alleinigen Benutzung zugewiesen (Ziff. 2.1). Ausserdem wurde vereinbart, dass der Rekurrent, solange der Mietvertrag auf ihn lautet, berechtigt ist, den Mietzins direkt zu bezahlen und mit seiner Unterhaltsverpflichtung zu verrechnen (Ziff. 6.3).

9.2.

Bei den geltend gemachten CHF 7'500.00 handelt es sich um die Miete (ohne Garage) von monatlich brutto CHF 1'500.00 (vgl. Mietvertrag vom 7. Januar 2008) für die Monate August 2021 bis Dezember 2021 für die 3,5-Zimmer-Wohnung in S._____. Da diese im fraglichen Zeitraum von der Rekurrentin und den beiden Kindern bewohnt wurde, handelt sich bei den belegmässig nachgewiesenen Mietzinszahlungen des Rekurrenten (vgl. Rekursbeilage iv) um in indirekter Form geleistete Unterhaltsbeiträge, welche zum Abzug zuzulassen sind.

10.

10.1.

Im Zeitraum vom 15. Juli – 31. Dezember 2021 (5.5 Monate) sind die folgenden Krankenkassenprämien bzw. Krankheitskosten (Abrechnungsdatum) angefallen:

a) Für die Ehefrau

- Krankenkassenprämie CHF 1'394.55 (CHF 3'042.70 : 12 x 5.5)
- Krankheitskosten CHF 179.50 (vgl. Detailaufstellung der Krankheits- und Unfallkosten 2021 der E. _____ AG)

b) Für D. _____

- Krankenkassenprämie CHF 311.95 (CHF 680.65 : 12 x 5.5)
- Krankheitskosten CHF 144.65 (vgl. Detailaufstellung der Krankheits- und Unfallkosten 2021 der E. _____ AG)

Gesamthaft sind dies Krankheitskosten von CHF 2'030.65

10.2.

10.2.1.

Der Rekurrent hat zwischen dem 9. August 2021 und dem 31. Dezember 2021 total CHF 2'424.55 an die E. _____ AG bezahlt (vgl. Rekursbeilage v). Die Übernahme von Krankenkassenprämien bzw. Krankheitskosten stellt eine indirekte Form von Unterhaltsbeiträgen dar. Soweit die Kosten die getrennt lebende Ehefrau und den gemeinsamen Sohn D. _____ betreffen, sind sie beim Rekurrenten als Unterhaltsbeiträge abziehbar. Es sind daher CHF 2'030.65 zum Abzug zuzulassen.

10.2.2.

Die für die Tochter C. _____ der Ehefrau vom Rekurrenten bezahlten Krankenkassenprämien bzw. Krankheitskosten sind demgegenüber nicht abziehbar, weil zwischen dem Rekurrenten und der Tochter der Rekurrentin keine familienrechtliche Beziehung besteht.

11.

Der Rekurrent hat zwischen dem 27. August 2021 und dem 24. Dezember 2021 total CHF 295.40 an die F. _____ AG bezahlt (vgl. Rekursbeilage vi). Der Nachweis für die Behauptung des Rekurrenten, es handle sich im Umfang der Hälfte (= CHF 150.00) um die Mobilfunkkosten seiner getrennt lebenden Ehefrau (vgl. Rekurs, S. 1), fehlt. Daran vermögen auch die mit der Eingabe vom 19. Juni 2024 eingereichte "[...] – Registration form" und die "Rechnung September 2021" der F. _____ GmbH nichts zu ändern. Es ist daher kein Abzug zu gewähren.

12.

Der Rekurrent hat zwischen dem 19. Juli 2021 und dem 21. Dezember 2021 total CHF 358.25 an die H. _____ bezahlt (vgl. Rekursbeilage vii). Gemäss den vorliegenden Rechnungen handelt es sich um die gelieferte Energie für die Wohnung in S. _____. Die Übernahme dieser Kosten stellt,

analog den Mietkosten, eine indirekte Form von Unterhaltsbeiträgen an die getrennt lebende Ehefrau dar, welche abziehbar sind.

13.

Zusammenfassend sind somit die folgenden Auslagen zusätzlich als Unterhaltsbeiträge zum Abzug zuzulassen:

-	Miete	CHF 7'500.00
-	Krankheitskosten	CHF 2'030.65
-	Energiekosten	<u>CHF 358.25</u>
	Total	CHF 9'888.90

14.

14.1.

Die Steuerkommission Q._____ hat für die beiden Kinder je einen Unterstützungsabzug von CHF 2'400.00 gewährt (vgl. Details Steuerveranlagung 2021).

14.2.

Vom Reineinkommen werden für die Steuerberechnung als Unterstützungsabzug CHF 2'400.00 abgezogen für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige, unterstützungsbedürftige Person, an deren Unterhalt die Steuerpflichtigen mindestens in der Höhe des Abzuges beitragen. Der Abzug kann nicht beansprucht werden für denjenigen Eheteil und für Kinder, für die ein Abzug nach litera a oder nach § 40 lit. c gewährt wird (§ 42 Abs. 1 lit. b StG).

14.3.

Da für D._____ Unterhaltsbeiträge von total CHF 456.60 (CHF 311.95 + CHF 144.65; vgl. Erw. 10.1.) zum Abzug zuzulassen sind, kann für ihn kein Unterstützungsabzug gewährt werden. Es sind daher CHF 2'400.00 aufzurechnen.

15.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit das steuerbare Einkommen von CHF 78'846.00 um gerundet CHF 7'489.00 (CHF 9'888.90 ./ CHF 2'400.00) auf CHF 71'357.00 herabzusetzen.

16.

16.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent gemessen an seinen Anträgen zu ca. 2/3. Er hat daher 1/3 der Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

16.2.

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

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 71'357.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 545.00, zu 1/3 mit CHF 181.70 zu bezahlen.

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, Obere Vorstadt 37, 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, 29. August 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs