

3-RV.2023.156
P 117

Urteil vom 27. Juni 2024

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Loser
 Richter Wick
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission R.**_____
 vom 17. Oktober 2023
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. Januar 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission R._____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 94'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 95'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 263'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 281'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden die geltend gemachten Kinderabzüge von CHF 18'000.00 gestrichen und die deklarierten "Unterhaltsbeiträge an Ehegatten" von CHF 10'700.00 auf CHF 9'500.00 korrigiert.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. Januar 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 3. Februar 2023 Einsprache und beantragte,

es seien entweder Kinderabzüge für zwei Kinder zu gewähren oder die Kinderalimente von monatlich CHF 2'000.00 zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 17. Oktober 2023 reduzierte die Steuerkommission R._____ das steuerbare Einkommen auf CHF 89'400.00 zum Satz von CHF 90'600.00, indem sie neu für die beiden Kinder einen Unterstützungsabzug von je CHF 2'400.00 gewährt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2023 (Zustellung am 24. November 2023) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 30. November 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den folgenden Antrag:

"Abzug von Kinderabzügen und Alimenten im Scheidungsjahr nach Gesetz: Stichtag oder pro Rata. Die Kinder sind zu keinem Zeitpunkt 'verschwunden'."

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

5.

Die Steuerkommission R._____ beantragt die Abweisung des Rekurses. Das Kantonale Steueramt beantragt (versehentlich) die teilweise Gutheissung des Rekurses, statt dessen Abweisung (vgl. E-Mail vom 3. Juni 2024).

6.

A._____ hat keine Replik erstattet.

7.

Mit Eingabe vom 4. Juni 2024 ist A._____ der Beweisaufgabe des Spezialverwaltungsgerichts vom 31. Mai 2024 teilweise nachgekommen.

8.

Mit den Schreiben vom 27. Juni 2024 und vom 2. Juli 2024 wurde A._____ auf die drohende Verschlechterung (reformatio in peius) hingewiesen und ihm die Gelegenheit eingeräumt, den Rekurs zurückzuziehen. Innert den angesetzten Fristen ist kein Rückzug eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Ehe zwischen dem Rekurrenten und B. _____ wurde mit dem Entscheid des Bezirksgerichts E. _____ vom tt.mm. 2018 geschieden. Dieser enthält die folgende Regelung:

"2.

Die elterliche Sorge über die Kinder C. _____, geb. tt.mm. 2002, und D. _____, geb. tt.mm. 2004, wird den Parteien gemeinsam belassen.

3.

Die Parteien regeln die Betreuung wie folgt:

Die Klägerin wird berechtigt und verpflichtet erklärt, C. _____ und D. _____ von Montag bis Mittwoch sowie jedes zweite Wochenende zu betreuen.

Der Beklagte wird berechtigt und verpflichtet erklärt, C. _____ und D. _____ von Mittwoch bis Freitag sowie jedes zweite Wochenende zu betreuen.

Auf die Regelung eines Ferienrechts wird angesichts des Alters der Kinder verzichtet.

Der gesetzliche Wohnsitz der Kinder befindet sich am Wohnsitz der Klägerin in R. _____.

Abänderungen der vorstehenden Regelung werden der Parteivereinbarung unterstellt.

4.

Sobald der Beklagte die Schweiz definitiv verlassen hat, steht die alleinige Obhut über die Kinder der Klägerin zu.

Angesichts des Alters der Kinder wird auf eine Besuchs- und Ferienregelung verzichtet.

5.

5.1.

Solange die Betreuungsregelung gemäss Ziff. 3 gilt, wird der Beklagte pflichtig erklärt, die Krankenkassenprämien der Kinder zu tragen.

5.2.

Sobald der Beklagte die Schweiz definitiv verlassen hat, hat er der Klägerin an den Barunterhalt der Kinder monatlich vorschüssig folgende Beiträge (zuzüglich allfällig bezogener gesetzlicher oder vertraglicher Familien- oder Ausbildungszulagen) zu bezahlen:

C. _____:

- Fr. 1'000.00 bis zum Abschluss einer angemessenen Erstausbildung.

D. _____:

- Fr. 1'000.00 bis zum Abschluss einer angemessenen Erstausbildung.

5.3.

Der Unterhaltsbeitrag entfällt beim vorzeitigen Eintritt in die volle Erwerbstätigkeit.

6.

Die Parteien verpflichten sich, sich an den ausserordentlichen Kosten der Kinder über Fr. 500.00 gemäss Art. 286 Abs. 3 ZGB zur Hälfte zu beteiligen, sofern die entsprechenden Kosten zwischen den Parteien vorgängig abgesprochen wurden.

7.

7.1.

Der Beklagte verpflichtet sich, der Klägerin an den persönlichen Unterhalt mit Wirkung ab Oktober 2018 bis zum definitiven Verlassen der Schweiz monatlich vorschüssig Beiträge von Fr. 2'000.00 zu bezahlen.

7.2.

Sobald der Beklagte die Schweiz definitiv verlassen hat, verzichten die Parteien gegenseitig auf nacheheliche Unterhaltsbeiträge.

[...]"

2.2.

Der Rekurrent beantragt im Rekurs, es seien Kinderabzüge und Alimente im Scheidungsjahr gemäss Gesetz (Stichtag oder pro rata temporis) zum Abzug zuzulassen.

3.

3.1.

Von den Einkünften abgezogen werden die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Eheteil 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 lit. c StG).

3.2.

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).

3.3.

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 abziehbar. 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 gezahlt (VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2021.314]; Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2020 [2C_544/2019] E. 5.3.).

4.

4.1.

Der Rekurrent hatte seinen Wohnsitz am vorliegend massgeblichen Stichtag 31. Dezember 2018 am S-Weg 12 in R._____ (vgl. Steuererklärung 2018, S. 4 [Personalien, Berufs- und Familienverhältnisse am 31.12.2018]). Er hatte zu diesem Zeitpunkt die Schweiz also noch nicht definitiv verlassen. Gemäss Ziff. 7.1. des Scheidungsurteils war er unter diesen Umständen verpflichtet, seiner ehemaligen Ehefrau ab Oktober bis Dezember 2018 monatliche Unterhaltsbeiträge von CHF 2'000.00 zu bezahlen, d.h. total CHF 6'000.00. Darauf verweist der Rekurrent auch in seinem Schreiben vom 4. Juni 2024. Es ist daher nicht nachvollziehbar, weshalb er in seiner Steuererklärung 2018 "Unterhaltsbeiträge an Ehegatten" von CHF 10'700.00 deklariert hat (vgl. Ziff. 12.1 der Steuererklärung).

4.2.

4.2.1.

Die ehemalige Ehefrau des Rekurrenten hat gemäss ihren Angaben vom Rekurrenten im Jahr 2018 die folgenden Unterhaltszahlungen erhalten (vgl. Aufstellung "Geleistete Zahlungen von A._____, R._____"):

31.01.2018	CHF 1'000.00
01.03.2018	CHF 1'000.00
03.04.2018	CHF 1'000.00
11.06.2018	CHF 1'000.00
08.10.2018	CHF 1'750.00
08.11.2018	CHF 1'750.00
31.12.2018	<u>CHF 2'000.00</u>
Total	CHF 9'500.00

Die Rekurrentin hat die CHF 9'500.00 in ihrer Steuererklärung als "Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder" deklariert, je CHF 4'750.00 für C. _____ und D. _____ (vgl. Steuererklärung 2018, Ziff. 5.2).

4.2.2.

Die Steuerkommission R. _____ hat die CHF 9'500.00 beim Rekurrenten zum Abzug zugelassen, jedoch als "Unterhaltsbeiträge an den gesch./getr. Ehegatten" (vgl. Details Steuerveranlagung 2018, Ziff. 12.1).

4.3.

4.3.1.

Steuerrechtlich abzugsfähige Unterhaltszahlungen müssen kumulativ familienrechtlich geschuldet und tatsächlich geleistet worden sein. Freiwillig geleistete Beiträge berechtigen hingegen nicht zum Abzug (Bundesgerichtsurteil vom 27. Dezember 2022 [2C_160/2022] E. 2.1.; Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2020 [2C_544/2019] E. 5.3.; Bundesgerichtsurteil vom 13. April 2018 [2C_233/2017] E. 6.2.).

4.3.2.

Der Rekurrent kann für die gemäss den Angaben seiner ehemaligen Ehefrau geleisteten Unterhaltszahlungen keine Zahlungsbelege vorweisen (vgl. Schreiben vom 4. Juni 2024). Da seine ehemalige Ehefrau die erhaltenen Unterhaltsbeiträge aber als Einkommen versteuern muss, bestehen für das Spezialverwaltungsgericht trotz fehlender Zahlungsbelege keine Zweifel, dass der Rekurrent die von der ehemaligen Ehefrau des Rekurrenten deklarierten Unterhaltsbeiträge von total CHF 9'500.00 tatsächlich geleistet hat. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Steuerkommission R. _____ diese zum Abzug zugelassen hat. Zu überprüfen ist jedoch die vorinstanzliche Qualifikation als "Unterhaltsbeiträge an Ehegatten".

4.3.3.

Gemäss dem Scheidungsurteil vom tt.mm. 2018 hatte der Rekurrent, soweit er die Schweiz noch nicht definitiv verlassen hat, nur Unterhaltsbeiträge für seine ehemalige Ehefrau zu bezahlen, nicht aber für seine beiden Kinder. Er musste jedoch die Krankenkassenprämien der Kinder tragen und sich an ausserordentlichen Kosten der Kinder über CHF 500.00 ge-

mäss Art. 286 Abs. 3 ZGB zur Hälfte beteiligen, sofern die entsprechenden Kosten zwischen den Parteien vorgängig abgesprochen wurden.

4.3.4.

Die tatsächliche Trennung der Ehegatten erfolgte per tt.mm. 2016. Für die Zeit bis zur Scheidung am tt.mm. 2018 gibt es keine schriftliche Trennungsvereinbarung. Der Rekurrent äussert sich für diesen Zeitraum im Schreiben vom 26. Juni 2018 wie folgt:

"Die Kinder werden von jedem Elternteil zu 50 % betreut, Kosten für Kinder mussten zu 100% vom Vater übernommen werden, Kinderzulagen laufen auch noch auf Vater.

Haus am S-Weg 12 wird vom Vater + 50 % Kinder bewohnt, Liegenschaft, Hypothek und Wertschriften werden vom Vater versteuert.

Mutter erhält CHF 1'000.- pro Monat Unterstützungsbeitrag vom Vater. Mutter wohnt an der T-Strasse 5 und beteiligt sich nicht an den Unterhaltskosten der Kinder."

4.3.5.

Aufgrund der Selbstdeklaration der ehemaligen Ehefrau des Rekurrenten und der Angaben des Rekurrenten, dass er vollumfänglich für die Kosten der Kinder aufgekommen sei, kommt das Spezialverwaltungsgericht zum Schluss, dass es sich bei den CHF 9'500.00 um "Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder" handelt, obwohl er gemäss dem Formular vom 20. Juni 2018, auf welchem die vorinstanzliche Beurteilung basiert (vgl. Einspracheentscheid), monatliche Unterhaltsbeiträge von CHF 1'000.00 an die getrennt lebende Ehefrau und keine Alimente an die minderjährigen Kinder geltend macht. Es ist nämlich davon auszugehen, dass diese Deklaration des Rekurrenten auf dem Umstand basiert, dass er die Alimente seiner ehemaligen Ehefrau überwies. Steuerrechtlich entscheidend ist jedoch, dass die Alimente für den Lebensunterhalt seiner Kinder bestimmt waren.

Im Vergleich zur Steuerkommission R._____ wird also eine Umqualifikation vorgenommen. Dies hat aber keinen Einfluss auf das steuerbare Einkommen, weil sowohl Unterhaltsbeiträge für die ehemalige Ehefrau als auch für die minderjährigen Kinder abziehbar sind. Ein über die von der Vorinstanz abgezogenen CHF 9'500.00 hinausgehender Abzug kann jedoch mangels Zahlungsbelegen nicht gewährt werden.

5.

5.1.

Zu prüfen ist des Weiteren, ob der Rekurrent Anspruch auf einen Kinderabzug für seine beiden Kinder hat.

5.2.

Vom Reineinkommen werden für die Steuerberechnung als Kinderabzug für jedes Kind unter elterlicher Sorge bis zum vollendeten 18. Altersjahr CHF 9'000.00 abgezogen (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG). Wer für das gleiche Kind bereits einen Abzug nach § 40 lit. c vornehmen kann, hat keinen Anspruch auf den Kinderabzug (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 4 StG).

5.3.

Da die CHF 9'500.00 als Unterhaltsbeiträge für die beiden Kinder im Sinne von § 40 lit. c StG zu qualifizieren und zum Abzug zuzulassen sind, ist die Gewährung von Kinderabzügen von Gesetzes wegen ausgeschlossen.

6.

6.1.

Die Steuerkommission R. _____ hat dem Rekurrenten für die beiden Kinder je einen Unterstützungsabzug von CHF 2'400.00 gewährt (vgl. Details Steuerveranlagung 2018, Ziff. 22.2).

6.2.

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

6.3.

Da die CHF 9'500.00 als Unterhaltsbeiträge für die beiden Kinder im Sinne von § 40 lit. c StG zu qualifizieren und zum Abzug zuzulassen sind, ist die zusätzliche Gewährung von Unterstützungsabzügen für die Kinder von Gesetzes wegen ausgeschlossen. Die beiden Unterstützungsabzüge sind daher zu streichen.

7.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Das steuerbare Einkommen wird, der Verfügung vom 23. Januar 2023 entsprechend, auf CHF 94'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 95'400.00) erhöht.

8.

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.

Das steuerbare Einkommen wird auf CHF 94'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 95'400.00) festgesetzt.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 720.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R. _____

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, 27. Juni 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs