

3-RV.2023.165

P 200

Urteil vom 19. Dezember 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richter Wick Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 22. November 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Februar 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 58'600.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 38'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurden nicht lediglich CHF 30'000.00, sondern CHF 60'561.00 als Einkünfte aus Unterhaltsbeiträgen besteuert.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Februar 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 24. Februar 2023 Einsprache und stellte folgende Anträge:

- "1. Es seien die Unterhaltsbeiträge vom geschiedenen / getr. Ehegatten (Ziff. 5.1) gestützt auf die effektiv erhaltenen Unterhaltsbeiträge von Fr. 30'000.00 anzupassen bzw. um 15'239.00 zu reduzieren und demzufolge mein Einkommen anzupassen und neu zu veranlagen;
2. Es seien die Unterhaltsbeiträge / Naturalalimente (Ziff. 5.1) im Sinne der Abweichungsbegründung von Fr. 15'322 korrekt auf Fr. 7'577.00 zu reduzieren."

3.

Mit Entscheid vom 22. November 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 22. November 2023 (Zustellung am 24. November 2023) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 18. Dezember 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt folgende Anträge:

- "1. Die Unterhaltsbeiträge seien um CHF 14'689.55 zu reduzieren und das steuerbare Einkommen dementsprechend auf CHF 43'910.45 festzusetzen. Das steuerbare Vermögen sei unverändert mit CHF 38'000.00 zu veranlagen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Kantons Aargau."

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 eine Replik erstatten. Darin wird sinngemäss beantragt, dass die Unterhaltsbeiträge nur um CHF 6'944.55 zu reduzieren und das steuerbare Einkommen auf CHF 51'751.45 festzusetzen seien.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Das Bezirksgericht P._____, Präsidium des Familiengerichts, fällte am tt.mm. 2020 im Eheschutzverfahren zwischen der Rekurrentin und deren Ehemann, B._____, folgenden Entscheid:

"1.

Es wird richterlich festgestellt, dass der gemeinsame Haushalt der Parteien seit dem 01.04.2020 aufgehoben ist und die Parteien berechtigt sind, auf unbestimmte Zeit getrennt zu leben.

2.

2.1.

Die eheliche Liegenschaft an der R-Strasse 215 in Q._____ wird samt Mobiliar der Gesuchstellerin zur ausschliesslichen Benützung zugewiesen. (...)

(...)

3.

3.1.

Die Kinder C._____, geboren am tt.mm.2012, und D._____, geboren am tt.mm.2012, werden unter die Obhut der Gesuchstellerin gestellt.

(...)

4.

(Regelung der Unterhaltsbeiträge)

(...)"

2.2.

2.2.1.

Das Obergericht des Kantons Aargau erkannte im Eheschutzverfahren zwischen der Rekurrentin und deren Ehemann mit Entscheid vom tt.mm. 2021 wie folgt:

"1.

1.1.

In teilweiser Gutheissung der Berufung des Beklagten resp. derjenigen der Klägerin werden der erste Absatz der Dispositivziffer 3.2 sowie die Dispositivziffern

4.1, 4.3 und 4.4 des Entscheids des Bezirksgerichts P._____, Präsidium des Familiengerichts, vom tt.mm. 2020, aufgehoben und durch folgende Bestimmungen ersetzt:

(...)

4.1

Der Gesuchsgegner wird verpflichtet, der Gesuchstellerin an den Unterhalt der Kinder monatlich vorschüssig je folgende Unterhaltsbeiträge zu bezahlen:

- 01.06.2020 bis 31.10.2020: Fr. 2'234.00
(davon Betreuungsunterhalt: Fr. 487.00)
- 01.11.2020 bis 31.05.2021: Fr. 2'306.00
(davon Betreuungsunterhalt: Fr. 253.00)
- ab 01.06.2021: Fr. 2'211.00
(davon Betreuungsunterhalt: Fr. 134.00)

4.3

Der Gesuchsgegner wird verpflichtet, der Gesuchstellerin an ihren persönlichen Unterhalt monatlich vorschüssig je folgende Unterhaltsbeiträge zu bezahlen:

- 01.06.2020 bis 31.10.2020: Fr. 1'843.00
- 01.11.2020 bis 31.01.2021: Fr. 2'230.00
- ab 01.02.2021: Fr. 1'140.00

4.4

Die bereits geleisteten Unterhaltszahlungen in der Höhe von Fr. 38'294.45 sind an die in Dispositivziffer 4.1–4.3 genannten Unterhaltspflichten anrechenbar.

1.2.

Im Übrigen werden die Berufungen abgewiesen.

(...)"

2.2.2.

Der Entscheid des Obergerichts des Kantons Aargau vom tt.mm. 2021 ist formell rechtskräftig.

2.3.

Die eheliche Liegenschaft in Q._____ steht im Gesamteigentum der Ehegatten. Deren Eigenmietwert in der Steuerperiode 2020 betrug CHF 20'206.00. B._____ bezahlte im Jahr 2020 die gesamten Hypothekarzinsen von CHF 3'526.80 und Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 11'959.80 im Zusammenhang mit der ehelichen Liegenschaft.

2.4.

Der Vertreter der Rekurrentin (nachfolgend: Vertreter) beantragt, dass in Höhe von CHF 6'944.55 auf die Aufrechnung von Unterhaltsbeiträgen zu verzichten sei. Zur Begründung wird ausgeführt, dass die Rekurrentin von den gemäss obergerichtlicher Entscheidung (E. 2.2.1.) von ihrem Ehemann für den Zeitraum von April bis Dezember 2020 geschuldeten Unterhalts-

beiträgen von CHF 45'239.00 (persönliche Unterhaltsbeiträge: CHF 13'675.00; Kinderunterhaltsbeiträge: CHF 31'564.00) nur CHF 38'294.45 erhalten habe. Der Anspruch auf Bezahlung der restlichen CHF 6'944.55 erscheine unsicher, weshalb auf deren Besteuerung als Unterhaltsbeiträge zu verzichten sei.

3.

3.1.

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 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, 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.

3.2.

Art. 23 lit. f DBG bzw. § 32 Abs. 1 lit. f StG und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. 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.).

3.3.

In der Regel werden Unterhaltsbeiträge als wiederkehrende direkte Geldleistungen erbracht. Sie können jedoch auch in der Form von indirekten Zahlungen geleistet werden, wie etwa durch die Übernahme von Krankenkassenprämien, Steuern, Hypothekarzinsen oder Mietkosten. Ebenso möglich sind schliesslich Unterhaltsbeiträge in der Form von Naturalleistungen, z.B. die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung bzw. Liegenschaft an den Ehepartner und Kinder (Bundesgerichtsurteil vom 7. Juni 2024 [9C_356/2023] E. 3.2.; VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2021.314]).

3.4.

Damit Unterhaltsbeiträge beim Empfänger aufgerechnet werden können, müssen sie kumulativ familienrechtlich geschuldet und effektiv bezahlt worden sein (Bundesgerichtsurteil vom 7. Juni 2024 [9C_356/2023] E. 3.2.; Bundesgerichtsurteil vom 13. April 2018 [2C_233/2017] E. 6.2.).

4.

4.1.

In der Veranlagungsverfügung (vgl. Abweichungsbegründung) und im Einspracheentscheid hat die Vorinstanz der Rekurrentin für die Überlassung der ehelichen Liegenschaft durch den Ehemann einen Eigenmietwert von CHF 7'577.00 (hälftiger Eigenmietwert für neun Monate) als Unterhaltsbeiträge (Naturalalimente) aufgerechnet. Dieser Punkt wurde nicht mit Rekurs angefochten und ist demnach nicht mehr strittig.

4.2.

Sodann hat die Vorinstanz der Rekurrentin die vom Ehegatten bezahlten Hypothekarzinsen und Liegenschaftsunterhaltskosten (E. 2.3.) je zur Hälfte, das heisst im Umfang von CHF 1'763.00 und CHF 5'982.00, als Unterhaltsbeiträge (Naturalalimente) aufgerechnet (vgl. Abweichungsbegründung und Einspracheentscheid). Damit hat sich der Vertreter in der Replik einverstanden erklärt, weshalb dieser Punkt ebenfalls nicht mehr umstritten ist.

4.3.

4.3.1.

Strittig ist hingegen, ob weitere CHF 6'944.55 als Unterhaltsbeiträge aufzurechnen sind. Diese gemäss obergerichtlicher Entscheidung geschuldeten Unterhaltsbeiträge hat B. _____ der Rekurrentin nicht bezahlt (E. 2.2.1. und E. 2.4.).

4.3.2.

Die Vorinstanz führt mit Verweis auf den SGE vom 24. März 2022 (3-RV.2021.35) aus, dass Einkommen oder Ertrag aus Sicht des Steuerrechts als realisiert gelte, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erworben habe, über den sie tatsächlich verfügen könne (sog. "Soll-Methode"). Grundsätzlich komme es auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs nicht an. Von diesen Grundsätzen werde nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung als besonders unsicher erscheine. Unter diesen Umständen werde mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (sog. "Ist-Methode"). Im Weiteren macht die Vorinstanz geltend, dass die Forderung der Rekurrentin aufgrund der guten finanziellen Situation von deren Ehemann (diesbezüglich sei der vorliegende Fall mit jenem gemäss SGE vom 24. März 2022 [3-RV.2021.35] vergleichbar) nicht unsicher sei.

4.3.3.

Die Vorinstanz hat die spezialverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung richtig wiedergegeben. Allerdings können gemäss dem nach dem zitierten SGE ergangenen VGE vom 31. Mai 2022 (WBE.2021.314) nur die effektiv bezahlten Unterhaltsbeiträge beim Empfänger im Sinne von § 32 Abs. 1 lit.

f StG aufgerechnet und beim Schuldner nach § 40 Abs. 1 lit. c StG abgezogen werden. Dies entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den gleichlautenden Art. 23 lit. f und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG (Bundesgerichtsurteil vom 7. Juni 2024 [9C_356/2023] E. 3.2.; Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2020 [2C_544/2019] E. 5.3.; Bundesgerichtsurteil vom 13. April 2018 [2C_233/2017] E. 6.2.; Bundesgerichtsurteil vom 13. Februar 2015 [2C_585/2014, 2C_586/2014] E. 5.1.). Wie sich deutlicher als aus dem deutschen aus dem französischen und italienischen Gesetzestext von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG ergibt ("la pension alimentaire versée", "les contributions d'entretien versées", "gli alimenti versati"), sind nur die tatsächlich bezahlten Unterhaltsbeiträge abziehbar. Als Gegenstück zu dieser Regel hat eine steuerpflichtige Person nur die Unterhaltsbeiträge, die sie tatsächlich erhalten hat, nach Art. 23 lit. f DBG zu versteuern (Bundesgerichtsurteil vom 7. Juni 2024 [9C_356/2023] E. 3.2.; Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2020 [2C_544/2019] E. 5.3.; Bundesgerichtsurteil vom 13. Februar 2015 [2C_585/2014, 2C_586/2014] E. 5.1.). Eine blosser Verpflichtung zur Zahlung berechtigt nicht zum Abzug der geschuldeten Beiträge. Für die zeitliche Anknüpfung ist auf die effektive Zahlung der Forderung und nicht auf die Fälligkeit abzustellen (Bundesgerichtsurteil vom 13. April 2018 [2C_233/2017] E. 6.2.). Auch in der Lehre wird für die Besteuerung von Unterhaltsbeiträgen deren effektive Bezahlung vorausgesetzt (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 23 DBG N 29; Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 23 DBG N 63a).

4.3.4.

Aufgrund der verwaltungs- und bundesgerichtlichen Rechtsprechung sowie der Lehre können weitere CHF 6'944.55 mangels tatsächlicher Bezahlung nicht als Unterhaltsbeiträge besteuert werden.

5.

In Gutheissung des Rekurses ist somit das steuerbare Einkommen gemäss Verfügung vom 21. Februar 2023 von CHF 58'696.00 um CHF 6'944.55 auf CHF 51'751.45 herabzusetzen.

6.

6.1.

6.1.1.

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt; bei teilweiser Gutheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.1.2.

Gemäss spezialverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung können die Rekursanträge noch im Schriftenwechsel bzw. in der Replik, das heisst vor Abschluss des Behauptungsverfahrens, abgeändert werden (SGE vom

23. März 2023 [3-RV.2021.139]). Gemessen an dem in der Replik angepassten Rekursantrag obsiegt die Rekurrentin vollumfänglich. Die Kosten des Rekursverfahrens sind daher auf die Staatskasse zu nehmen.

6.2.

6.2.1.

Ausserdem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 1'864.70.

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 19. September 2024 [3-RV.2023.29]).

6.2.3.

Bei einem aus dem in der Replik angepassten Rekursantrag resultierenden Streitwert von leicht über CHF 900.00, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem eher geringen Aufwand wird die Parteikostenentschädigung auf CHF 700.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 51'700.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 700.00 (inkl. MWSt und Auslagen) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
die Abteilung Steuern der Gemeinde 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, 19. Dezember 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs