

3-RV.2023.33

P 198

Urteil vom 23. November 2023

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 25. November 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. März 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 102'100.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 308'000.00 veranlagt. Die Besteuerung erfolgte zum Tarif A. Der Veranlagung liegen diverse Abweichungen von der Selbstdeklaration zugrunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. März 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 13. April 2022 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

- "1. Anwendung Tarif B statt Tarif A bei der Steuerberechnung
2. Ziffern 12.1 und 12.2. Unterhaltsbeiträge.
Die Beiträge vom 1. Halbjahr 2020 sind zusätzlich und analog zu den bereits deklarierten Beiträgen vom 2. Halbjahr zuzulassen:
Total neu CHF 40'830,
davon CHF 7950 für die geschiedene Ehegattin (Ziffer 12.1) und CHF 32'880 für die minderjährigen Kinder (Ziffer 12.2),
statt dem unvollständig deklarierten alten Total von CHF 21'568,
davon CHF 2'388 für die geschiedene Ehegattin (Ziffer 12.1) und CHF 19'180 für die minderjährigen Kinder (Ziffer 12.2).
3. Ziffer 30.1 Wertschriften Korrektur aufgrund Wohnsituation der Kinder. Ausgliederung der Vermögenswerte bei meiner Ex-Frau lebenden Kinder und Korrektur der Vermögenswerte des bei mir lebenden Sohnes
4. Ziffer 30.5 Private Fahrzeuge.
Der Steuerwert meines Wohnmobils ist analog der vergangenen Jahre beizubehalten, d.h. per 31.12.2020 beträgt der Steuerwert CHF 0"

3.

Mit Entscheid vom 25. November 2022 reduzierte die Steuerkommission Q._____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen auf CHF 100'525.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 150'638.00. Die Anträge 1 (Anwendung des Tarifs B) und 2 wurden abgewiesen.

4.

Den Einspracheentscheid vom 25. November 2022 (Zustellung am 20. Dezember 2022) hat A._____ mit, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, rechtzeitigem Rekurs vom 30. Januar 2023 (Postaufgabe gleichentags) an

das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den folgenden Antrag:

"(...). Es ist der Tarif B statt Tarif A bei der Steuerberechnung anzuwenden."

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._____ hat eine Replik erstattet.

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 Bezirksgerichts S._____, Familiengericht, vom tt.mm.jjjj wurde die Ehe zwischen dem Rekurrenten und B._____ geschieden und betreffend die gemeinsamen Kinder im Dispositiv Folgendes entschieden:

"2.

2.1.

Die elterliche Sorge über die Kinder H._____, geboren am tt.mm.jjjj, I._____, geboren am tt.mm.jjjj, E._____, geboren am tt.mm.jjjj, F._____, geboren am tt.mm.jjjj und G._____, geboren am tt.mm.jjjj, wird beiden Elternteilen gemeinsam belassen.

2.2.

Es wird davon Vormerk genommen, dass H._____ beim Vater lebt, bei dem er seinen Wohnsitz hat und dass I._____ und E._____ bei der Mutter leben, bei der sie ihren Wohnsitz haben. F._____ und G._____ unterstehen der alternierende Obhut beider Eltern. Ihren Wohnsitz haben die Kinder F._____ und G._____ bei der Mutter.

3.

In Bezug auf die persönlichen Kontakte zwischen Eltern und Kindern und in Bezug auf die Betreuung der Kinder gilt folgende Regelung:

Persönliche Kontakte zu den Kindern H._____, E._____ und I._____:

Über die Betreuung der Kinder H._____, E._____ und I._____ einigen sich die Eltern in direkter Absprache, wobei auf das Wohl und die Interessen der Kinder speziell Rücksicht zu nehmen ist.

Für den Konfliktfall gilt folgende Grundsatzregelung: Die Kinder verbringen dem Grundsatz nach jedes zweite Wochenende von Freitagabend 18.00 Uhr bis Sonntagabend 18.00 Uhr beim jeweils anderen Elternteil, I._____ und E._____ zusätzlich jeden Mittwochabend bis Donnerstagmorgen beim Vater.

Betreuung der Kinder F._____ und G._____:

Die Kinder F._____ und G._____ werden durch die Eltern wie folgt betreut: F._____ und G._____ verbringen alternierend jedes zweite Wochenende von Freitagabend 18.00 Uhr bis Sonntagabend 18.00 Uhr und zusätzlich jeden Mittwochabend bis Donnerstagmorgen beim Vater.

Über eine weitergehende oder anders ausgeübte Betreuung einigen sich die Eltern in direkter Absprache, wobei auf das Wohl und die Interessen der Kinder speziell Rücksicht zu nehmen ist.

(...)

4.

4.1.

Der Vater wird verpflichtet, für den Unterhaltsbedarf des Sohnes H._____ in der Höhe von Fr. 740.00 ab Rechtskraft des Scheidungsentscheids (Barunterhalt inkl. Überschussanteil) bis zur Volljährigkeit bzw. darüber hinaus bis zum ordentlichen Abschluss einer angemessenen Erstausbildung aufzukommen.

Der Vater wird verpflichtet, der Mutter an den Unterhalt der Kinder I._____, E._____, G._____ und F._____ monatlich vorschüssig, je zuzüglich allfällig bezogener Familienzulagen, die folgenden Beiträge zu bezahlen:

I._____:

Fr. 710.00 ab Rechtskraft des Scheidungsentscheids (Barunterhalt inkl. Überschussanteil) bis zur Volljährigkeit bzw. darüber hinaus bis zum ordentlichen Abschluss einer angemessenen Erstausbildung.

E._____:

Fr. 710.00 ab Rechtskraft des Scheidungsentscheids (Barunterhalt inkl. Überschussanteil) bis zur Volljährigkeit bzw. darüber hinaus bis zum ordentlichen Abschluss einer angemessenen Erstausbildung.

G._____:

Fr. 660.00 ab Rechtskraft des Scheidungsentscheids (Barunterhalt inkl. Überschussanteil) bis zur Volljährigkeit bzw. darüber hinaus bis zum ordentlichen Abschluss einer angemessenen Erstausbildung.

F._____:

Fr. 660.00 ab Rechtskraft des Scheidungsentscheids (Barunterhalt inkl. Überschussanteil) bis zur Volljährigkeit bzw. darüber hinaus bis zum ordentlichen Abschluss einer angemessenen Erstausbildung.

(...)"

2.2.

Der Rekurrent bezahlte B._____ an den Unterhalt von I._____, E._____, G._____ und F._____ für den Zeitraum von Juli bis Dezember 2020 CHF 16'440.00 (E. 2.1.; je CHF 4'260.00 für I._____ und E._____; je CHF 3'960.00 für G._____ und F._____).

2.3.

Der Rekurrent beantragt, dass ihm der Tarif B zu gewähren sei, da er vollständig für den Unterhalt des Sohnes H. _____ und in Form von Alimentenzahlungen an seine Exfrau mehrheitlich für den wirtschaftlichen Unterhalt der Söhne I. _____, E. _____, G. _____ und F. _____ aufkomme (vgl. Rekurs und Replik).

2.4.

Die Vorinstanz hat eine Besteuerung des Rekurrenten zum Tarif B verneint. Zur Begründung führt sie zusammengefasst aus, das Bundesgericht habe für getrennt lebende Eltern mit gemeinsamen Kindern entschieden, dass lediglich einmal der Tarif B zur Anwendung gelangen soll. Im Weiteren zahle einzig der Rekurrent Kinderalimente an seine bisherige Ehefrau, weshalb er gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Kriterien für die Zuweisung des Tarifs B nicht erfülle (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; Verheirateten- oder Elterntarif bzw. Tarif B).

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 Steuerverwaltung (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). Die im selben Urteil 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, 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).

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).

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 H._____ hat bzw. mit diesem zusammenlebt und mit seinen eigenen Ressourcen zur Hauptsache für dessen Unterhalt aufkommt (E. 3.1.6.). Bei B._____ sind die Voraussetzungen von § 43 Abs. 2 StG ebenfalls gegeben, da sie mit den Söhnen I._____, E._____, G._____ und F._____ zusammenlebt und aufgrund der erhaltenen Unterhaltszahlungen zur Hauptsache deren 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 Verheirateten-tarifs 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 Verheirateten-tarif nur einmal anwendbar ist (BGE 143 I 321 E. 6.4 = Pra 107 [2018] Nr. 93).

3.3.2.

Entgegen den Ausführungen des Rekurrenten kann allein aus dem Umstand, dass er betreffend den Sohn H._____ die Voraussetzungen von § 43 Abs. 2 StG erfüllt, nicht geschlossen werden, ihm sei der Tarif B zu gewähren. Denn aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann der Tarif B nicht sowohl beim Rekurrenten als auch bei B._____ angewendet werden. Nachfolgend ist zu prüfen, ob dem Rekurrenten ein Anspruch auf den Tarif B zusteht.

3.4.

3.4.1.

Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid Folgendes aus:

"Für getrennte Kernfamilien mit Unterhaltszahlungen (2 Haushalte) hat das Bundesgericht in seinem Urteil BGE 2C_892/2016 folgende Entscheidungskaskade festgelegt.

Der Tarif B sei demjenigen Inhaber eines Haushaltes zu gewähren der folgende Kriterien erfüllt:

- Empfänger von [Kinder-]Alimenten (gleichbedeutend mit Elternteil der hauptsächlich für den Unterhalt aufkommt)
- Bei gegenseitigen [Kinder-]Alimentenzahlungen (Elternteil der insgesamt den höheren Unterhalt der Kinder trägt)
- Bei gleichzeitigen [Kinder-]Alimentenzahlungen und insgesamt identisch hohen selbst getragenen Unterhaltsleistungen, obsiegt derjenige Haushalt mit dem tieferen Einkommen.

Angewendet auf die vorliegenden Verhältnisse zahlt einzig der Einsprecher Kinderalimente an seine bisherige Ehefrau. Damit erfüllt er die Kriterien für die Zuweisung des Tarif B nicht."

3.4.2.

Diesem Bundesgerichtsentscheid liegt folgender Sachverhalt zugrunde (Urteil vom 23. Juni 2017 [2C_892/2016] = BGE 143 I 321 = 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 Alleinerziehende 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 Be-

schwerdeführer 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. 12000.– 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 Rekurrenten ist zuzustimmen, dass sich die vorliegende Familiensituation von jener gemäss dem Bundesgerichtsentscheid unterscheidet. Dem Rekurrenten ist zu den deklarierten Unterhaltszahlungen kein Betrag für H._____ hinzuzufügen, da dieser unter der alleinigen Obhut des Rekurrenten steht. Anders als im erwähnten Bundesgerichtsentscheid hat B._____ vorliegend nicht für alle Kinder Anspruch auf den Kinderabzug. Da der Rekurrent die alleinige Obhut über H._____ 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 Veranlagungsdetails bezüglich Einsprache). 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. Im Weiteren wird im BGE 143 I 321, worauf der Rekurrent zu Recht hinweist, der Begriff "Kernfamilie" nicht verwendet. Sodann ist auch die im Einspracheentscheid erwähnte "Entscheidungskaskade" nicht Teil dieses Bundesgerichtsentscheids.

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 erwiese sich eine aargauische Lösung (vgl. dazu E. 3.5. ff.), die darin bestünde, den Elterntarif bei B._____ anzuwenden, da sie Unterhaltsbeiträge für die Söhne I._____, E._____, G._____ und F._____ erhält, obschon der Rekurrent als Schuldner dieser Unterhaltsbeiträge den Unterhalt des Sohnes H._____ 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 B._____ Kinderunterhaltsbeiträge; der Rekurrent bezahlte ihr diesbezüglich für den Zeitraum von Juli bis Dezember 2020 CHF 16'440.00 an den Unterhalt von I._____, E._____, G._____ und F._____. 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 B._____ als der Elternteil, welcher den Unterhalt der Kinder zur Hauptsache bestreitet und demnach zum Elterntarif zu besteuern ist.

3.6.

Dem Rekurrenten kann nicht gefolgt werden, soweit er geltend macht, dass er in Form von Alimentenzahlungen an seine Exfrau mehrheitlich für den wirtschaftlichen Unterhalt seiner Söhne I._____, E._____, G._____ und F._____ aufkomme. Denn die für den Zeitraum Juli bis Dezember 2020 geleisteten Unterhaltsbeiträge in Höhe von CHF 16'440.00 sind B._____ als eigene Ressourcen anzurechnen (E. 3.1.5.). Im Gegenzug kann der Rekurrent die bezahlten Unterhaltsbeiträge gemäss § 40 Abs. 1 lit. c StG steuerlich abziehen.

3.7.

3.7.1.

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."

3.7.2.

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 gemeinsamen Söhne beiträgt (vgl. SGE vom 31. August 2023 [3-RV.2022.107] und SGE vom 31. August 2023 [3-RV.2022.90]). Dabei ist nur der Zeitraum von Juli bis Dezember 2020 beachtlich. Zum einen wurde die Ehe des Rekurrenten erst mit Entscheid vom tt.mm.jjjj geschieden. Zum anderen bezog B._____ die Mittel für ihren Unterhalt und denjenigen der bei ihr lebenden Kinder in der ersten Jahreshälfte 2020 ab einem gemeinsamen Konto mit dem Rekurrenten, auf welches die Löhne beider Ehegatten bezahlt wurden (vgl. Einsprache und Einsprachebeilage 1). Bis Ende Juni 2020 muss daher zufolge Gemeinschaftlichkeit der Mittel für den Lebensunterhalt von einer

rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe ausgegangen werden (Bundesgerichtsurteil vom 2. August 2023 [9C_249/2023] E. 2.2.).

3.7.3.

B._____ sind die für die Söhne I._____, E._____, G._____ und F._____ für den Zeitraum Juli bis Dezember 2020 erhaltenen Unterhaltsbeiträge in Höhe von CHF 16'440.00 als eigene Ressourcen anzurechnen. Der Rekurrent kommt daher nur dann zur Hauptsache für den Unterhalt der fünf Söhne auf, wenn er nachweist, dass seine diesbezüglichen Aufwendungen den Betrag von CHF 16'440.00 klarerweise übersteigen.

3.7.4.

Der Rekurrent macht geltend, dass der Sohn H._____ bei ihm wohne und er für dessen Lebenshaltungskosten aufkomme. Für H._____ erhalte er von seiner Exfrau keine Unterhaltszahlungen. Für seine Söhne I._____, E._____, F._____ und G._____, welche bei ihrer Mutter lebten, zahle er dieser Unterhaltsbeiträge. Jedes zweite Wochenende würden alle Kinder bei ihm verbringen und seien zudem an allen Mittwochabenden bei ihm. Er komme dann für ihre Lebenshaltungskosten auf. Zudem bezahle er die Kosten der gemeinsamen Sommerferien. All diese Kosten würden für ihn zusätzlich zu den regelmässigen Unterhaltszahlungen anfallen (vgl. Rekurs).

3.7.5.

Mit den vorstehenden Ausführungen behauptet der Rekurrent nicht, dass seine Aufwendungen den Betrag von CHF 16'440.00 klarerweise übersteigen. Auch den diesbezüglichen Nachweis erbringt er nicht. Im Weiteren ist gemäss Scheidungsentscheid für die Söhne von folgendem monatlichen Barbedarf (inkl. Überschussanteil) auszugehen:

H._____:	CHF	1'020.00
I._____:	CHF	920.00
E._____:	CHF	920.00
G._____:	CHF	870.00
F._____:	CHF	870.00

Dies ergibt für den Zeitraum von Juli bis Dezember 2020 einen Unterhaltsbedarf aller Söhne von insgesamt CHF 27'600.00, welcher in Höhe von CHF 16'440.00 von B._____ bestritten wird. Sodann sind die Familienzulagen von den gesamten Kosten eines Kindes abzuziehen, weil sie nicht von den Eltern erbracht werden (VGE vom 7. Dezember 2000 [BE.1999.00146-K2]). Die Ausbildungszulage für den Sohn H._____ beträgt CHF 280.00 pro Monat, und die Kinderzulagen für die anderen Söhne belaufen sich auf je CHF 210.00 pro Monat (vgl. Scheidungsentscheid, Dispositiv-Ziffer 6). Die gesamten Familienzulagen für den Zeitraum Juli bis Dezember 2020 betragen somit CHF 6'720.00. Es

verbleiben demzufolge CHF 4'400.00 (CHF 27'600.00 ./ CHF 16'440.00 ./ CHF 6'720.00); diese entsprechen dem Unterhaltsbedarf des Sohnes H. _____ von CHF 740.00 pro Monat, für welchen der Rekurrent aufkommt (E. 2.1.).

3.7.6.

Hinzu kommt, dass bei der Frage, wer bei einer Gesamtbetrachtung mehr an den Unterhalt der gemeinsamen Söhne beiträgt, auch deren Betreuung als nicht monetäre Unterhaltsleistung zu berücksichtigen ist (VGE vom 27. Januar 2020 [WBE.2019.171]; Art. 276 Abs. 1 ZGB). Da die Söhne I. _____, E. _____, F. _____ und G. _____ die Tage von Montag bis Freitag – mit Ausnahme der Zeit von Mittwochabend bis Donnerstagmorgen – bei B. _____ verbringen (E. 2.1.), fällt deren Betreuungsaufwand deutlich höher aus als jener des Rekurrenten.

3.7.7.

Aufgrund der gemachten Ausführungen gelingt dem Rekurrenten der Nachweis, dass er entgegen den schematischen Annahmen der Rechtsprechung klarerweise zur Hauptsache den Unterhalt der fünf gemeinsamen 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 400.00, der Kanzleigebür von CHF 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 700.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Rekurrenten

das Kantonale Steueramt

das Steueramt Q. _____-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, 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, 23. November 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs