

3-RV.2023.72

P 105

Urteil vom 27. Juni 2024

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

Rekurrent	A. _____
	vertreten durch Patronato ACLI Schweiz, Rohrerstrasse 20, 5000 Aarau

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____
	vom 4. April 2023
	betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. September 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 54'800.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 55'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurde weder ein Kinderabzug von CHF 7'100.00 für den Sohn B._____ noch ein Unterstützungsabzug von CHF 2'400.00 für die Kindsmutter C._____ gewährt.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. September 2022 liess A._____ mit Schreiben vom 20. Oktober 2022 Einsprache erheben und beantragen,

dass ihm der Kinderabzug für den Sohn B._____ und der Unterstützungsabzug für die Kindsmutter C._____ zu gewähren seien.

3.

Mit Entscheid vom 4. April 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 4. April 2023 (Zustellung an den Vertreter am 26. April 2023) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 24. Mai 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er beantragt,

dass ihm der Kinderabzug für den Sohn B._____ und der Unterstützungsabzug für die Kindsmutter C._____ zu gewähren seien.

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 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

B._____, geboren am tt.mm. 2018, steht unter der gemeinsamen elterlichen Sorge des Rekurrenten und von C._____. Seit dem 20. November 2021 (Wegzugsdatum) wohnen C._____ und B._____ in D._____ (Italien). Zuvor lebten der Rekurrent und C._____, welche nicht miteinander verheiratet sind, zusammen mit ihrem gemeinsamen Sohn im gleichen Haushalt in T._____.

2.2.

2.2.1.

Im Einspracheverfahren wurde der Rekurrent mit Schreiben vom 6. Dezember 2022 und 19. Januar 2023 aufgefordert, folgende Unterlagen einzureichen:

- Kopie Unterhaltsvertrag
- Zahlungsnachweise der Unterhaltsbeiträge ab dem Wegzug bis 31.12.2021 für den Sohn
- Zahlungsnachweise der Unterstützungsleistungen an C._____ für das Jahr 2021
- Genaue Bezeichnung, welcher Teil der Unterhaltsbeiträge für C._____ und welche für den Sohn überwiesen wurden
- Nachweis der Unterstützungsbedürftigkeit von C._____ (massgebender Stichtag 31.12.2021)
- Nachweis der Erwerbsunfähigkeit von C._____

2.2.2.

In diesem Zusammenhang reichte der Rekurrent einen Beleg der E._____ für eine Überweisung an C._____ von EUR 1'000.00 (CHF 1'052.80) mit Valutadatum 3. Dezember 2021 ein. Zudem liess er im Schreiben vom 5. Januar 2023 an die Vorinstanz Folgendes ausführen:

"(...)

Es gibt keinen Vertrag zwischen B._____ Eltern.

Sie leben als Familie und teilen sich Einkommen und Ausgaben zu gleichen Teilen. In einer Familie ist es nicht leicht zu bestimmen, wie hoch der Unterhaltsanteil des einen und der des anderen Elements ist.

B._____ ist noch klein, seine Mutter kann sich nicht auf die Suche nach einem Arbeit machen.

(...)"

2.3.

Im Rekurs wird zusammengefasst ausgeführt, dass der Unterhalt der Familie A._____ / C._____ einzig aus dem Einkommen des Rekurrenten bestritten werde. Bis am 20. November 2021 habe der Rekurrent mit C._____ und dem gemeinsamen Sohn in der Schweiz zusammengelebt und direkt für deren Unterhalt gesorgt. Seit dem Wegzug von C._____ und B._____ nach Italien leiste er per Post regelmässige Zahlungen an diese.

3.

3.1.

Der Rekurrent beantragt den Kinderabzug für den Sohn B._____.

3.2.

Für jedes Kind unter elterlicher Sorge bis zum vollendeten 14. Altersjahr werden für die Steuerberechnung vom Reineinkommen CHF 7'100.00 abgezogen (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 StG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 lit. a der Verordnung über die Anpassung des Steuergesetzes an die Teuerung vom 6. November 2019, Progressionsverordnung 2020).

3.3.

3.3.1.

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).

3.3.2.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob der Rekurrent einen Abzug nach § 40 lit. c StG vornehmen kann.

3.3.3.

Gemäss § 40 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 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, abgezogen. Umgekehrt sind solche Beiträge vom empfangenden Elternteil nach § 32 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. Lehre und Recht-

sprechung zu den bundesrechtlichen Normen können daher auch bei der Anwendung der kantonalen Bestimmungen herangezogen werden.

3.3.4.

Abzugsfähige 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 Beiträge nicht zum Abzug berechtigen. Unterhaltsbeiträge für Kinder haben ihre zivilrechtliche Grundlage in der Unterhaltspflicht der Eltern (Art. 276 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]) und können gegebenenfalls durch Unterhaltsverträge, die je nachdem durch die Kindesschutzbehörde oder das Gericht zu genehmigen sind (Art. 287 ZGB), oder durch das Gericht festgelegt werden (Art. 279 ZGB). Zum Unterhalt eines Kindes im Sinne von Art. 276 ZGB gehört alles, was das Kind für sein Leben und seine körperliche, geistige und sittliche Entfaltung benötigt. Dazu zählt insbesondere auch die Ausbildung (Bundesgerichtsurteil vom 27. Dezember 2022 [2C_160/2022] E. 2.1.).

3.3.5.

Der Rekurrent war im Jahr 2021 gegenüber seinem minderjährigen Sohn gemäss Art. 276 ZGB unterhaltspflichtig. Mit der nachgewiesenen Zahlung vom 3. Dezember 2021 (E. 2.2.2.) leistete er daher einen Unterhaltsbeitrag an die Kindsmutter für den (auch) unter deren elterlichen Sorge stehenden gemeinsamen Sohn im Sinne von § 40 lit. c StG. Fraglich ist einzig, ob die gesamte Zahlung von EUR 1'000.00 (CHF 1'052.80) Kinderunterhalt darstellt. Der Rekurrent lässt zwar sinngemäss ausführen, dass er damit auch einen Beitrag an den Unterhalt von C._____ geleistet habe. Allerdings steht C._____ kein eigener familienrechtlicher Unterhaltsanspruch gegenüber dem Rekurrenten zu, da sie nicht mit diesem verheiratet war bzw. ist. Die Zahlung von EUR 1'000.00 (CHF 1'052.80) kann daher keinen persönlichen Unterhaltsbeitrag an C._____ darstellen, da diese weder als geschieden noch als gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebender Eheteil gilt. Hinzu kommt, dass auch der Betreuungsunterhalt Teil des Kinderunterhalts ist (Art. 285 Abs. 2 ZGB). 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). Schliesslich ist ein Betrag von EUR 1'000.00 für den Zeitraum vom 20. November

bis 31. Dezember 2021 als Kinderunterhaltsbeitrag (Bar- und Betreuungsunterhalt) für ein in Italien lebendes Kind im Alter von drei Jahren in der Höhe angemessen und damit familienrechtlich geschuldet. Angesichts dessen stellt die gesamte Zahlung von EUR 1'000.00 (CHF 1'052.80) ein Unterhaltsbeitrag an C. _____ für den unter ihrer elterlichen Sorge stehenden Sohn im Sinne von § 40 lit. c StG dar.

3.3.6.

Der Rekurrent kann aufgrund des klaren Wortlauts von § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 4 StG nicht freiwillig auf den Abzug der Unterhaltsbeiträge verzichten und stattdessen den Kinderabzug beanspruchen (SGE vom 23. Mai 2013 [3-RV.2013.19]). Auch dass der Rekurrent im Vergleich zum Kinderabzug von CHF 7'100.00 nur geringfügige Unterhaltszahlungen von EUR 1'000.00 (CHF 1'052.80) abziehen kann, rechtfertigt nicht, vom Wortlaut und der vom Gesetzgeber gewollten Schematisierung abzuweichen (Bundesgerichtsurteil vom 23. Juni 2022 [2C_533/2021] E. 6.4.; Bundesgerichtsurteil vom 18. Oktober 2023 [9C_696/2022] E. 3.; beide Urteile zum Kinderabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG).

3.3.7.

Der Rekurrent hat demnach keinen Anspruch auf den Kinderabzug, da er für seinen minderjährigen Sohn bereits Unterhaltsbeiträge gemäss § 40 lit. c StG abziehen kann.

3.4.

3.4.1.

Der Rekurrent bringt vor, dass ihm der Kinderabzug in den Vorjahren gewährt worden sei.

3.4.2.

Nach ständiger Rechtsprechung kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 5.3.2.). So kann aus dem Umstand, dass der Kinderabzug in vorangegangenen Perioden durch die Steuerkommission Q. _____ gewährt wurde, keine Bindungswirkung für nachfolgende Perioden abgeleitet werden.

3.5.

3.5.1.

Der Rekurs erweist sich demnach in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

3.5.2.

Das Spezialverwaltungsgericht ist bei seiner Entscheidung nicht an die Anträge der Parteien gebunden (§ 197 Abs. 2 StG). Die vom Rekurrenten geleisteten Unterhaltsbeiträge von EUR 1'000.00 (CHF 1'052.80) sind daher zum Abzug zuzulassen, zumal die entsprechenden Voraussetzungen von § 40 lit. c StG erfüllt sind.

4.

4.1.

Der Rekurrent beantragt sodann einen Unterstützungsabzug für C._____.

4.2.

4.2.1.

Vom Reineinkommen werden für die Steuerberechnung CHF 2'400.00 abgezogen als Unterstützungsabzug für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige, unterstützungsbedürftige Person, an deren Unterhalt die Steuerpflichtigen mindestens in der Höhe des Abzuges beitragen (§ 42 Abs. 1 lit. b Satz 1 StG). 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 Abs. 1 lit. b Satz 2 StG). Beim Unterstützungsabzug handelt es sich um einen Sozialabzug, welcher nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt wird (§ 42 Abs. 2 StG).

4.2.2.

Für die direkte Bundessteuer enthält Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG eine inhaltlich grösstenteils übereinstimmende Regelung, so dass Lehre und Rechtsprechung dazu bei der Anwendung von § 42 Abs. 1 lit. b StG ebenfalls herangezogen werden können.

4.3.

4.3.1.

Bei der Unterstützungsbedürftigkeit, der Erwerbsunfähigkeit oder beschränkten Erwerbsfähigkeit sowie der tatsächlich erbrachten Unterstützungsleistung handelt es sich um steuermindernde Tatsachen, für welche die Beweislast dem Rekurrenten obliegt (Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 2018 [2C_974/2018] E. 5.1.).

4.3.2.

Bei im Ausland lebenden Personen werden an den Nachweis der Unterstützungsbedürftigkeit strenge Anforderungen gestellt (Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 2018 [2C_974/2018] E. 5.1.). Der Nachweis kann, falls die Unterstützungsleistung nicht durch Mitwirken einer richterlichen oder administrativen Behörde festgelegt wurde, nur mittels amtlicher Urkunden (z.B. Steuerveranlagungen), die umfassend über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse Aufschluss geben, erbracht werden (SGE vom

22. August 2019 [3-RV.2018.184]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 42 StG N 56; Basler Kommentar zum DBG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 35 DBG N 26a).

4.3.3.

C._____ lebte am Ende der Steuerperiode 2021 in Italien. Vorliegend wurde keine Unterstützungsleistung des Rekurrenten an die Kindsmutter durch Mitwirken einer richterlichen oder administrativen Behörde festgelegt. Im Weiteren hat der Rekurrent trotz zweifacher vorinstanzlicher Aufforderung, die Unterstützungsbedürftigkeit von C._____ zu belegen, keine amtliche Urkunde (z.B. italienische Steuerveranlagung für die Steuerperiode 2021) eingereicht. Angesichts dessen hat der Rekurrent den Nachweis, dass C._____ per 31. Dezember 2021 unterstützungsbedürftig war, nicht erbracht. Bereits aus diesem Grund kann der beantragte Unterstützungsabzug nicht gewährt werden.

4.4.

4.4.1.

Der Unterstützungsabzug ist dem Rekurrenten zudem auch aus nachgenannten Gründen zu versagen.

4.4.2.

Die Unterstützung muss unentgeltlich erfolgen. Im Fall eines Konkubinats stellt namentlich die allein oder überwiegend allein erbrachte Haushaltsführung oder Kinderbetreuung eine den Abzug ausschliessende Gegenleistung des einen an den anderen Konkubinatspartner dar (Bundesgerichtsurteil vom 24. April 2020 [2C_216/2020] E. 2.4.2.; VGE vom 9. März 2015 [WBE.2014.322]; Basler Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 35 DBG N 25a und 29).

Für den Zeitraum vom 1. Januar bis 20. November 2021 ist aufgrund des Zusammenlebens sowie des Alters von B._____ davon auszugehen, dass der Rekurrent C._____ finanziell unterstützte, weil diese den Haushalt führte und den gemeinsamen Sohn betreute. Es fehlt daher am Erfordernis der Unentgeltlichkeit.

4.4.3.

Für den Zeitraum vom 20. November bis 31. Dezember 2021 ist zwar eine Zahlung des Rekurrenten an C._____ von EUR 1'000.00 nachgewiesen (E. 2.2.2.). Dabei handelt es sich rechtlich allerdings nicht um eine Unterstützung der Kindsmutter, sondern um einen Kinderunterhaltsbeitrag (E. 3.3.5.). Da dafür ein Abzug nach § 40 lit. c StG gewährt wird, schliesst dies gemäss § 42 Abs. 1 lit. b Satz 2 StG einen Unterstützungsabzug aus.

4.5.

Soweit der Rekurrent geltend macht, dass ihm der Unterstützungsabzug in den Vorjahren gewährt worden sei, kann auf die Begründung unter E. 3.4.2. verwiesen werden.

4.6.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

5.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist das satzbestimmende Einkommen von CHF 55'040.00 um CHF 1'053.00 (E. 3.5.2.) auf CHF 53'987.00 herabzusetzen. Die Vornahme einer neuen Steuerauscheidung ist Sache der Vorinstanz.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent zu gut 10 %. Er hat daher 90 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 2 StG).

6.2.

Da der Vertreter trotz Aufforderung durch das Spezialverwaltungsgericht keine Kostennote eingereicht hat, ist davon auszugehen, dass er dem Rekurrenten für seine Bemühungen im Rekursverfahren keine Rechnung gestellt hat. Es ist daher keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG; analog SGE vom 26. Oktober 2017 [3-RV.2017.119]).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 53'900.00 festgesetzt.

2.

Die Vorinstanz wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 530.00, zu 90 % mit CHF 477.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
die Q._____, Abteilung Steuern

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