

3-RV.2020.157

P 34

Urteil vom 24. Februar 2022

Besetzung Präsident Fischer
Richter Schorno
Richter Biondo
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin **A.** _____

vertreten durch Jakob Martin, Advokat, Picassoplatz 8,
Postfach 330, 4010 Basel

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** _____
vom 14. August 2020
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. März 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 141'800.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 518'000.00 veranlagt. Der Veranlagung liegt der Tarif B zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. März 2020 erhob A. mit Schreiben vom 14. April 2020 Einsprache. Die Steuerkommission Q. ging von den folgenden Begehren aus:

- "1. Die Besteuerung der Dividenden der C. AG sei aufzuheben.
2. Für Sohn D. sei der Kinderabzug und der Steuerfreibetrag zu gewähren.
3. Die Besteuerung des Eigenmietwertes der Liegenschaft B. sei aufzuheben.
4. Der Rückkaufswert der Lebensversicherung F. sei nicht zu besteuern.
5. Es seien alle geltend gemachten Schulden anzuerkennen."

3.

Am 5. Mai 2020 stellte das Regionalsteueramt Q. A. einen "Vorbericht zur Einsprache vom 14. April 2020" zu, in welchem unter anderem die Anwendung des Tarifs A (statt B) angekündigt wurde. A. nahm dazu mit Schreiben vom 20. Juni 2020 Stellung.

4.

Mit Entscheid vom 14. August 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab und beschloss die Anwendung des Tarifs A.

5.

Den Einspracheentscheid vom 14. August 2020 (Zustellung am 23. September 2020) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 22. Oktober 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Es sei der Einspracheentscheid vom 14. August 2020 des Regionalen Steueramts Q. betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 aufzuheben und die Angelegenheit zur anteilmässigen Gewährung des Kinderabzuges bis zum vollendeten 18. Altersjahr des Sohnes D. sowie zur Gewährung des Steuertarifs B (Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens) an das Regionale Steueramt Q. zurückzuweisen.
2. Unter o/e-Kostenfolge zulasten der Rekursgegnerin/Vorinstanz"

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

6.

Das Regionale Steueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

Der Vertreter von A. hat eine Replik erstattet.

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.

Die Rekurrentin und ihr Ehemann E. leben seit dem 22. November 2015 getrennt. Sie vereinbarten, dass ihr Sohn D. (geb. tt.mm.2000) für die Dauer des Getrenntlebens bei der Rekurrentin leben und unter ihrer Obhut stehen soll. E. muss mit Wirkung ab 1. Februar 2016 für D. monatliche Unterhaltsbeiträge von CHF 2'500.00 zuzüglich allfällige bezogene Kinder-/Ausbildungszulagen bezahlen (vgl. "Vereinbarung" vom 22. Juni 2016).

3.

3.1.

Der Vertreter beantragt, es sei der Rekurrentin bis zum vollendeten 18. Altersjahr des Sohnes D. anteilmässig ein Kinderabzug zu gewähren. Er begründet dies im Wesentlichen mit einem Bundesgerichtsurteil vom 11. März 2019.

3.2.

Die Steuerkommission Q. hat keinen anteilmässigen Kinderabzug gewährt.

3.3.

Streitig und zu entscheiden ist also, welchem getrennt besteuerten Eltern- teil der Kinderabzug in jenem Jahr zu gewähren ist, in dem ein Kind voll- jährig wird.

4.

4.1.

Für jedes Kind unter elterlicher Sorge wird bis zum vollendeten 18. Alters- jahr vom Reineinkommen ein Kinderabzug von CHF 9'000.00 abgezogen (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG).

Die Sozialabzüge werden nach den Verhältnissen am Ende der Steuer- periode oder der Steuerpflicht festgelegt (§ 42 Abs. 2 StG).

Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, wer- den die Sozialabzüge anteilmässig gewährt; für die Satzbestimmung wer- den sie voll angerechnet (§ 42 Abs. 3 StG).

4.2.

Das Bundesgericht hatte einen Fall zu beurteilen, wo der Vater eines Sohnes (geb. 30.12.1997) verpflichtet war, für diesen bis zum Eintritt in die volle Erwerbstätigkeit, mindestens bis zum Erreichen der Volljährigkeit, monatlich Unterhaltsbeiträge von CHF 1'500.00 zu leisten. Es hat im Entscheid vom 11. März 2019 (2C_905/2017 = StE 2019 B 27.7 Nr. 23 = StR 2019 S. 379) betreffend direkte Bundessteuer das Folgende ausgeführt:

"2.6. Im Jahr der Volljährigkeit des Kindes würde die Anwendung des Stichtagsprinzips (Art. 35 Abs. 2 DBG) jedoch angesichts des Systemwechsels von der einkommensrechtlichen Besteuerung des Unterhalts beim unterhaltsberechtigten Elternteil (vgl. oben, E. 2.1.2) hin zur Berücksichtigung des Unterhalts beim unterhaltleistenden Elternteil (vgl. oben, E. 2.1.3) in gewissen Fallkonstellationen zu einem Wertungswiderspruch führen: Weil sich der Abzug von Unterhaltsleistungen für das minderjährige Kind grundsätzlich nach den tatsächlichen Aufwendungen bemisst (vgl. HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Basler Kommentar zum DBG, N. 3 zu Art. 33), im Bereich der pauschal bemessenen Sozialabzüge hingegen das Stichtagsprinzip zur Anwendung gelangt, käme es – je nach Geburtsdatum des Kindes – zu einer mehr oder minder starken doppelten steuerrechtlichen Privilegierung des unterhaltleistenden Elternteils: Dieser könnte in Anwendung von Art. 33 lit. c DBG und Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG in Verbindung mit Art. 35 Abs. 2 DBG nämlich nicht nur die an den anderen Elternteil geleisteten Unterhaltsbeiträge von seinem Einkommen abziehen, sondern sich auch noch auf den Kinderabzug berufen (BOSSHARD, a.a.O., 767 ff.).

Dieses vom Beschwerdeführer anvisierte Ergebnis ist zwar vom Gesetzeswortlaut gedeckt; es würde aber mit dem Kumulationsverbot von Kinderabzug und Alimentenabzug kollidieren. Zudem stünde es in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), zumal der Beschwerdeführer einen Sozialabzug zugesprochen erhielt, obwohl er während des Grossteils des Jahres steuerrechtlich betrachtet nicht für den Unterhalt seines Sohnes aufgekommen ist; die Kindsmutter, die wirtschaftlich betrachtet für den Unterhalt während der massgeblichen Steuerperiode gesorgt hat, käme hingegen nicht in den Genuss des Abzugs."

Und weiter:

"2.9.

[...]

Art. 35 Abs. 2 und 3 DBG regeln neben dem Stichtagsprinzip den Fall, dass die Steuerpflicht nicht für die ganze Steuerperiode bestanden hat. In dieser Konstellation gewährt das Gesetz die Sozialabzüge nach den Verhältnissen am Ende der Steuerpflicht (Art. 35 Abs. 2 DBG), wobei die Abzüge nach dem Verhältnis der Dauer der Steuerpflicht zur Steuerperiode gekürzt werden (vgl. BAUMGARTNER/EICHENBERGER, in: Basler Kommentar zum DBG, N. 36 zu Art. 35 DBG). In der vorliegend interessierenden Konstellation besteht nun zwar die Steuerpflicht für sämtliche Beteiligten bis zum Ende der Steuerperiode fort, was eine direkte Anwendung der Bestimmung ausschliesst; während der Steu-

erperiode kommt es jedoch – wie dargelegt (vgl. oben, E. 2.6) – zu einem Systemwechsel, der unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit eine analoge Lösung nahelegt: Während der Leistende die für das Kind gezahlten Unterhaltsbeiträge bis zu dessen Volljährigkeit von seinem Einkommen abziehen kann und der andere Elternteil sich die Beiträge als Einkommen anrechnen lassen muss, werden die Unterhaltsbeiträge nach Erreichen der Volljährigkeit des Kindes einkommenssteuerlich beim Alimentenleistenden erfasst. Steuersystematisch betrachtet kommt damit bis zum Volljährigwerden des Kindes der unterhaltsberechtigte Elternteil für den Unterhalt des Kindes auf, nach dem Volljährigwerden des Kindes hingegen der unterhaltleistende Elternteil. Dieser Systemwechsel rechtfertigt es, den Kinderabzug im Jahr des Volljährigwerdens des Kindes getrennt besteuerten Eltern *pro rata temporis* auf die beiden Elternteile zu verteilen (vgl. für diese Lösung inhaltlich auch BOSSHARD, a.a.O., 769), zumal die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit damit am besten abgebildet wird und jedenfalls der Fall ausgeschlossen ist, dass überhaupt kein Kinderabzug gewährt wird. Hinzu kommt, dass die kantonalen Steuerbehörden im Falle unterjähriger Steuerpflicht bereits nach bisherigem Recht eine pro-rata-Abgrenzung der Sozialabzüge vornehmen mussten, die gefundene Lösung also auch praxistauglich sein dürfte.

2.10. Die Frage, welchem der getrennt besteuerten Elternteile der Kinderabzug in jenem Jahr zu gewähren ist, in dem das Kind volljährig wird, ist nach dem Gesagten wie folgt zu beantworten: Bis zum Tag des Volljährigwerdens des Kindes hat der alimenteempfangende Elternteil Anspruch auf den Kinderabzug, ab diesem Tag hingegen der alimenteleistende Elternteil. Die gilt freilich nur unter der Voraussetzung, dass die während des ganzen Jahres geleisteten Alimente den Betrag von Fr. 6'500.- übersteigen."

4.3.

4.3.1.

Die Steuerkommission Q. hält diese Rechtsprechung im vorliegenden Fall für nicht anwendbar, weil § 42 StG im Gegensatz zu Art. 35 DBG keine Aufteilung des Kinderabzuges vorsehe (vgl. Einspracheentscheid, S. 3).

4.3.2.

Dieser Auffassung kann das Spezialverwaltungsgericht nicht zustimmen. Es trifft zwar zu, dass Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG, im Gegensatz zum entsprechenden § 42 StG, bei getrennt besteuerten Eltern eine hälftige Aufteilung des Kinderabzuges vorsieht, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG für das Kind geltend gemacht werden. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung basiert aber keineswegs auf dieser im DBG ausdrücklich eingeräumten Möglichkeit der (hälftigen) Aufteilung des Kinderabzuges, sondern geht davon aus, dass die spezielle abzugsrechtliche Situation getrennt besteuerten Eltern im Jahr der Volljährigkeit des Kindes vom Gesetzgeber nicht bedacht worden ist und entsprechend keine Regelung erfahren hat. Das Bundesgericht schliesst diese Lücke im mutmasslichen Sinne des Gesetzgebers. Da es bei dieser Lückenfüllung keinen Bezug auf die in Art. 35

Abs. 1 lit. a DBG vorgesehene Aufteilung des Kinderabzugs nimmt (sondern eine Analogie zur Regelung bei unterjähriger Steuerpflicht herstellt), stellt diese gesetzliche Regelung keine unabdingbare Grundlage der Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend Kinderabzug im Jahr des Volljährigwerdens des Kindes getrennt besteuerten Eltern dar. Entscheidend ist vielmehr, dass der mit dem Volljährigwerden des Kindes einhergehende Systemwechsel auch bei der Anwendung des kantonalen Steuerrechts zu beachten ist. Das Bundesgericht argumentiert ausserdem mit dem Kumulationsverbot von Kinderabzug und Alimentenabzug, dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der vom Gesetzgeber nicht gewollten Ungleichbehandlung getrennt besteuerten Eltern. Auch diese allgemeinen Grundsätze sind beim kantonalen Steuerrecht zu berücksichtigen. Dass im StG eine Aufteilung des Kinderabzuges nicht ausdrücklich vorgesehen ist, schliesst daher eine Anwendung der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch betreffend Kantons- und Gemeindesteuern nicht aus.

4.4.

4.4.1.

Das Kantonale Steueramt macht geltend, das Bundesgericht übersehe, dass der von ihm angenommene "Statuswechsel" – bei Erreichen der Volljährigkeit des Kindes – die Steuerbehörden nicht berechtige, die Veranlagung nach den Grundsätzen einer unterjährigen Steuerpflicht vorzunehmen, ansonsten dies für sämtliche Sozialabzüge nach einem "Statuswechsel" gelten würde. Eine anteilmässige Berücksichtigung des Kinderabzuges sei systemfremd, mit dem Gesetzeswortlaut nicht kompatibel und würde nicht dem Willen des kantonalen Gesetzgebers entsprechen.

4.4.2.

Es ist weder die Aufgabe des Kantonalen Steueramtes, noch des Spezialverwaltungsgerichts, die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu kritisieren. Sie basiert auf umfassenden Überlegungen und Ausführungen und ist als solche hinzunehmen. Ob diese Rechtsprechung für "sämtliche Sozialabzüge nach einem Statuswechsel" gilt, kann offengelassen werden. Eine Unverträglichkeit mit dem kantonalen Gesetzeswortlaut oder eine Systemwidrigkeit liegt nicht vor. Das Kantonale Steueramt bringt auch keine Fundstellen aus den Beratungen zum Steuergesetz vor, aus welchen hervorgeht, dass der Gesetzgeber unter keinen Umständen eine pro-rata-Aufteilung des Kinderabzuges zulassen wollte.

4.4.3.

Zu erwähnen ist überdies auch ein neues Urteil des aargauischen Verwaltungsgerichts vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.241]). Darin wird das Folgende ausgeführt (Erw. II.4.3.):

"(...)

Aus der stichtagsbezogenen Gewährung des Kinderabzugs nach § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG (...) folgt ferner, dass unterjährige Veränderungen in den (die Statusmerkmale beeinflussenden) Verhältnissen unberücksichtigt bleiben, solange die per 31. Dezember des betreffenden Steuerjahres vorausgesetzten (qualitativen) Statusmerkmale (Volljährigkeit; Ausbildung) erfüllt sind. Den Pauschalabzug anteilmässig zu gewähren, fällt damit grundsätzlich ausser Betracht (zum vorliegend nicht einschlägigen Fall der allfälligen *pro-rata*-Aufteilung des Kinderabzugs bei getrennt besteuerten Eltern im Jahr, in welchem das per 31. Dezember in Ausbildung stehende Kind volljährig wird: Urteil des Bundesgerichts 2C_905/2017 vom 11. März 2019, Erw. 2.9 f.)."

Der Hinweis auf das (für den vorliegenden Fall einschlägige) Bundesgerichtsurteil vom 11. März 2019 kann nicht anders verstanden werden, als dass nach Auffassung des Verwaltungsgerichts im Jahr, in welchem das am 31. Dezember in Ausbildung stehende Kind volljährig wird, auch im kantonalen Steuerrecht (ausnahmsweise) eine *pro-rata*-Aufteilung des Kindesabzuges vorzunehmen ist, ansonsten sich der Hinweis auf dieses Urteil erübrigt hätte bzw. dessen Anwendbarkeit im kantonalen Steuerrecht verneint worden wäre.

4.5.

4.5.1.

Das Kantonale Steueramt verweist des Weiteren auf verschiedene Urteile des Spezialverwaltungsgerichts, in welchen auch bei einem "Statuswechsel" streng und systematisch auf das Stichtagsprinzip abgestellt werde.

4.5.2.

Es erübrigt sich an dieser Stelle auf die aufgeführten Urteile im Einzelnen einzugehen, denn es liegt keinem Urteil der vorliegende Sachverhalt zu Grunde. Es kommt hinzu, dass die erwähnten Entscheide vor dem Bundesgerichtsurteil vom 11. März 2019 ergangen sind. Aus diesen Urteilen kann daher nichts für die Beurteilung des vorliegenden (Spezial-)Falles abgeleitet werden.

4.6.

4.6.1.

Das Kantonale Steueramt macht überdies geltend, dass die *pro-rata*-Aufteilung der Kinderabzüge die Veranlagungsbehörden vor unlösbare Probleme stellen würde.

4.6.2.

Das Bundesgericht führt in seinem Entscheid aus, "dass die kantonalen Steuerbehörden im Falle unterjähriger Steuerpflicht bereits nach bisherigem Recht eine *pro-rata*-Abgrenzung der Sozialabzüge vornehmen mussten, die gefundene Lösung also auch praxistauglich sein dürfte" (E. 2.9.). Dem ist nichts beizufügen.

5.

Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist somit der Rekurrentin bis zum Tag des Volljährigwerdens von D. (tt.mm.2018) der Kinderabzug zu gewähren. Dieser beläuft sich auf CHF 7'718.00 (313/365 von CHF 9'000.00).

Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

6.

6.1.

Der Vertreter beantragt weiter, es sei der Rekurrentin (mindestens anteilmässig bis zur Volljährigkeit) der Tarif B zu gewähren.

6.2.

Die Steuerkommission Q. hat den Tarif B nicht gewährt. Die Rekurrentin wohne zwar mit ihrem Sohn im gleichen Haushalt, komme aber nicht zur Hauptsache für seinen Unterhalt auf (vgl. Einspracheentscheid, S. 3 f.).

7.

7.1.

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 [Tarif B] anzuwenden (§ 42 Abs. 2 StG).

Der Tarif wird nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht festgelegt (§ 43 Abs. 4 StG).

7.2.

Die Gewährung des Tarifs B steht also unter den beiden Bedingungen, dass eine Steuerpflichtige mit einem Kind im gleichen Haushalt zusammenleben und für dieses den Unterhalt zur Hauptsache bestreiten muss.

7.3.

7.3.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass D. am massgebenden Stichtag 31. Dezember 2018 im Haushalt der Rekurrentin lebte.

7.3.2.

7.3.2.1.

Mit Bezug auf die zweite Voraussetzung für die Gewährung des Tarifs B, den Umstand, dass die Rekurrentin den Unterhalt von D. zur Hauptsache bestreiten muss, greift hingegen keine stichtagsbezogene Betrachtung, sondern es ist auf die gesamte Steuerperiode abzustellen (analog VGE

vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.241]; VGE vom 30. November 2016 [WBE.2016.237]).

7.3.2.2.

Das aargauische Verwaltungsgericht führt dazu im Urteil vom 27. Januar 2020 (WBE.2019.171) das Folgende aus:

"1.3.

[...]

Dem Kreisschreiben Nr. 30 ist in Ziff. 13.4.2 zu entnehmen, dass bei 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 von IVO P. BAUMGARTNER/OLIVIER EICHENBERGER, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 36 N 36f.; CHRISTINE JAQUES, a.a.O., Art. 36 N 37).

1.4.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche überwiegend noch zum alten Kreisschreiben Nr. 7 der ESTV (per 21. Dezember 2010 ersetzt durch das Kreisschreiben 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 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 (BGE 133 II 305 E. 8.5 = Pra 2008 Nr. 39), wurde in BGE 141 II 338 E. 6.3 = Pra 2016 Nr. 45 präzisiert: Bei alternierender Obhut zu gleichen Teilen und der Leistung von jeweils gleich hohen Unterhaltsbeiträgen, müsse der ermässigte Tarif demjenigen zukommen, welcher das niedrigere Einkommen habe. Dies begründete 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 in fine). Ausserdem stellte es mit Verweis auf BGE 131 II 553 E. 3.5 S. 557 f. = Pra 2006 Nr. 78 fest, dass für die

Beurteilung der Höhe der Unterhaltsbeiträge grundsätzlich nur das Scheidungsurteil berücksichtigt werden muss (BGE 141 II 338 E. 6.3 = Pra 2016 Nr. 45). Schliesslich bestätigte das Bundesgericht in BGE 143 I 321 = Pra 2018 Nr. 93 E. 6.4 die in BGE 133 II 305 E. 8.4 getroffene Lösung, wonach es nicht willkürlich sei, anzunehmen, dass es sich bei dem Elternteil, der Unterhaltszahlungen erhält, um denjenigen handle, welcher den Unterhalt zur Hauptsache bestreitet.

[...]

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."

7.3.2.3.

Mit der Zahlung von Unterhaltsbeiträgen kommt es zu einer Verschiebung von Ressourcen. Der Unterhaltsbeiträge empfangende Elternteil setzt diese zusätzlich zu seinen eigenen Mitteln für die Bedürfnisse des Kindes ein (Bundesgerichtsurteil vom 1. April 2010 [2C_580/2009, 2C_581/2009]). Die vom Ehemann der Rekurrentin im Jahr 2018 für den Sohn D. bezahlten und von der Rekurrentin versteuerten Unterhaltsbeiträge Savon CHF 30'250.00 (11 x CHF 2'750.00) sind daher ihr als Aufwand zuzurechnen (SGE vom 21. März 2019 [3-RV.2018.26] mit Hinweis auf das Urteil vom 6. November 2009 des Steuergerichtshofes des Kantons Freiburg [604 2009-73]).

7.3.2.4.

Bei Berücksichtigung des Nettoeinkommens von D. im Jahr 2018 von CHF 2'589.00 (vgl. Details Steuerveranlagung 2018 vom 23. Juli 2020), des vom Ehemann der Rekurrentin für D. im Dezember 2018 bezahlten Unterhaltsbeitrages von CHF 2'750.00 und der von der Rekurrentin versteuerten Unterhaltsbeiträge von CHF 30'250.00 ergibt sich, dass die Rekurrentin im Jahr 2018 zur Hauptsache den Unterhalt von D. bestritten hat. Sie hat daher Anspruch auf den Tarif B, und zwar für das ganze Jahr 2018.

Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkt gutzuheissen.

8.

In Gutheissung des Rekurses ist das steuerbare Einkommen von CHF 141'811.00 um (gerundet) CHF 7'718.00 auf CHF 134'093.00 herabzusetzen. Es ist der Tarif B anzuwenden.

9.

9.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

9.2.

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 2'867.56.

9.3.

Bei einer 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 2013) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981, S. 281; SGE vom 27. Mai 2021 [3-RV.2018.109]).

9.4.

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von rund CHF 8'000.00, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem mittleren Aufwand auf CHF 1'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 134'000.00 festgesetzt.

2.

Es ist der Tarif B anzuwenden.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Regionalsteueramt 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, 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, 24. Februar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic