

3-RV.2021.184

P 84

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung Präsident Fischer
Richter Wick
Richter Schorno
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch MLaw Rebecca Wyniger, Rechtsanwältin,
Hintere Bahnhofstrasse 10, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 28. September 2021
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. April 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 124'800.00 veranlagt. Es wurden keine Kinderabzüge gewährt und der Tarif A angewendet.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. April 2021 erhob die damalige Vertreterin von A. mit Schreiben vom 19. Mai 2021 Einsprache und stellte den folgenden Antrag:

"Wir beantragen die Besteuerung zum Tarif B. Eventualiter ist der Abzug für Kinderalimente um die durch A. übrigen bezahlten Kinderkosten auf CHF 38'280 zu erhöhen."

3.

Mit Entscheid vom 28. September 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 28. September 2021 (Zustellung am 22. Oktober 2021; vgl. Rekurs) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 17. November 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Begehren:

"1. In Gutheissung des Rekurses sei das steuerbare Einkommen von CHF 124'856.00 um CHF 16'000.00 auf CHF 108'856.00 zu reduzieren (Kinderabzug für die beiden Kinder C. und D.) und die Rekurrentin sei mit dem Tarif B (Alleinstehend mit Kindern) zu veranlagern.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates."

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

5.

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

6.

Die Vertreterin von 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.

Die Rekurrentin und E. sind die Eltern von C. (geb. tt.mm.jjjj) und D. (geb. tt.mm.jjjj). Mit Entscheid des F. vom tt.mm.jjjj wurde ihre Ehe geschieden. Gemäss der richterlich genehmigten Scheidungsvereinbarung vom tt.mm.jjjj sowie deren Ergänzung vom tt.mm.jjjj wurde die elterliche Sorge über die beiden Kinder bei den Eltern gemeinsam belassen und es wurde die alternierende elterliche Obhut über die Kinder vereinbart (Ziff. 2 der Scheidungsvereinbarung). Des Weiteren enthält die Scheidungsvereinbarung die folgenden Regelungen:

3. Betreuungskonzept

Wir werden wie bis anhin gemeinsam für unsere Kinder sorgen. Wir vereinbaren deshalb, dass diese jeweils eine Woche lang abwechselungsweise bei uns sind. Der Wechsel der Kinder von der Wohnung der Mutter zum Vater und umgekehrt findet jeweils am Mittwoch (nach der Schule, 12.00 Uhr) statt. Die Kinder werden jeweils in den geraden Kalenderwochen zur Mutter und in den ungeraden Wochen zum Vater wechseln.

Mit Bezug auf die Schulferien treffen wir folgende Regelungen: Die Mutter übernimmt jeweils die auf die geraden Kalenderwochen fallenden Wochen der Herbst-, Sport- und Frühlingsferien. Der Vater die jeweils auf die ungeraden Kalenderwochen fallenden Wochen. Der Wechsel wird jeweils am Sonntag um 17.00 Uhr vorgenommen. Die Sommerferien werden effektiv hälftig aufgeteilt, wobei die Mutter die erste Hälfte der Ferien in den ungeraden Jahren mit den Kindern verbringt und der Vater in den geraden Jahren.

Weihnachten und Neujahr werden alternierend gefeiert. In den geraden Jahren verbringen die Kinder Weihnachten (24. Dezember) beim Vater und Silvester bei der Mutter, in den ungeraden Jahren umgekehrt. Mit Bezug auf die genauen Daten einigen wir uns jeweils vorab, spätestens bis Ende März des betreffenden Jahres.

Sofern das Osterwochenende nicht in die Schulferien der Kinder zu liegen kommt, verbringen diese mindestens einen Tag beim jeweils nicht betreuungsberechtigten Elternteil.

Letztlich halten wir fest, dass insbesondere mit Bezug auf die Ferienplanung auf die Wünsche und Interessen der Kinder (bspw. Sportlager etc.) gebührend Rücksicht zu nehmen ist.

4. Unterhalt Kinder

4.1. Grundsatz

Jeder Elternteil übernimmt die während des Zusammenlebens mit den Kindern anfallenden Kosten wie beispielsweise Wohnen, Einrichtung, Essen, Ferien etc.

4.2. Auslagen der Kinder

Sämtliche Auslagen für die Kinder (bspw. Krankenkasse, Versicherungen, Kleider), Auslagen für deren Beschulung (Schulmaterial, Lager etc.), Musikstunden und -instrumente, Arztbehandlungen (die nicht von Versicherungen übernommen werden), Sportausrüstungen und Vereinsbeiträge, Zahnarztkosten (inkl. Kieferorthopädie, etc.) werden von A. bezahlt.

4.3. Unterhaltsbeitrag

A. bezahlt E. an den Unterhalt der Kinder einen monatlich vorschüssigen Unterhaltsbeitrag von je CHF 400.00 (Betreuungsunterhalt). Dieser Betrag ist gerichtsüblich zu indexieren.

4.4. Dauer

Die Regelungen gemäss Ziff. 4.1. bis 4.3. hiervor gilt bis zum vollendeten 16. Altersjahr der Kinder.

Die Regelungen gemäss Ziff. 4.1. bis 4.4. fallen ersatzlos dahin, wenn das jeweilige Kind nicht mehr alternierend bei beiden Eltern lebt. Ab diesem Zeitpunkt sind wir gestützt auf Art. 277 Abs. 2 ZGB nach Massgabe unserer Leistungsfähigkeit bis zum Abschluss der Ausbildung zu Unterhaltsleistungen verpflichtet.

4.5. Erziehungsgutschriften

Bezugnehmend auf Art. 52 f. Abs. 2 bis AHW vereinbaren wird, dass die nach Rechtskraft des Scheidungsurteils anfallenden Erziehungsgutschriften für die Kinder uns je zur Hälfte angerechnet werden.

5. Nachehelicher Unterhalt

5.1. Betrag, Anteil Bonus

A. bezahlt E. einen monatlich vorschüssigen nachehelichen Unterhaltsbeitrag für den Zeitraum bis und mit August 2026 in der Höhe von CHF 400.00.

Sodann verpflichtet sich A., E. von ihr allfällig ausgerichteten Bonus-Zahlungen (netto) je einen Drittel zu überweisen, dies bis zu einem Gesamtbetrag von jährlich CHF 2'000.00. Diese Regelung gilt bis und mit August 2026. A. wird E. jeweils unaufgefordert Fotokopien der entsprechenden Bonus-Abrechnungen sowie der entsprechenden Zahlungseingänge zukommen lassen. Dies aber nur dann, wenn der Plafond von CHF 2'000.00 nicht erreicht werden sollte.

2.2.

Die Vertreterin beantragt, es seien der Rekurrentin zwei Kinderabzüge von total CHF 16'000.00 zu gewähren. Zur Begründung wird im Wesentlichen geltend gemacht, die Rekurrentin habe im Jahr 2020 mehr als 50 % der tatsächlichen Betreuung der Kinder übernommen. Sie komme zur Hauptsache für den Unterhalt beider Kinder auf und lebe auch mit ihnen zusammen.

2.3.

Die Vorinstanz hat keine Kinderabzüge gewährt. Sie geht davon aus, dass die höhere finanzielle Last auch bei Berücksichtigung der Naturalalimente beim Kindsvater liegt, da Alimentenzahlungen an diesen vereinbart wurden. Es sei nicht relevant, wie hoch diese seien (vgl. Einspracheentscheid).

3.

3.1.

Für jedes Kind unter elterlicher Sorge bis zum vollendeten 14. Altersjahr können als Kinderabzug CHF 7'100.00 und bis zum vollendeten 18. Altersjahr CHF 9'100.00 vom Reineinkommen abgezogen werden (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und 2 StG).

Wer für das gleiche Kind bereits einen Abzug nach § 40 lit. c StG vornehmen kann, hat keinen Anspruch auf den Kinderabzug (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 4 StG).

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

3.2.

Von den Einkünften werden abgezogen 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 (§ 40 Abs. 1 lit. c StG).

4.

4.1.

Die Rekurrentin deklarierte in der Steuererklärung 2020 "Unterhaltsbeiträge an Ehegatten" von total CHF 6'800.00 sowie "Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder" von total CHF 9'600.00. Diese wurden bei der definitiven Veranlagung vom 22. April 2021 gemäss § 40 Abs. 1 lit. c StG der Selbstdeklaration entsprechend zum Abzug zugelassen (vgl. Details Steuererklärung 2020, Ziff. 12.1 und 12.2). Die Rekurrentin hat daher gemäss § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 4 StG keinen Anspruch auf Kinderabzüge für C. und D. (vgl. SGE vom 28. Mai 2020 [3-RV.2019.96]).

4.2.

Die Vertreterin der Rekurrentin wendet diesbezüglich das Folgende ein (vgl. Replik, S. 5):

"Nachdem die Rekurrentin den Unterhalt der gemeinsamen Kinder zur Hauptsache bestreitet, hat diese auch Anrecht auf den Kinderabzug. Daran ändert auch der Hinweis auf § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 4 StG nichts. Eine Kombination von Abzug von Kinderunterhaltsbeiträgen sowie dem Kinderabzug ist sachlogisch nur dann ausgeschlossen, wenn es sich um Barunterhalt, welcher den minderjährigen Kindern dient, handelt. Wird demgegenüber wie vorliegend kein Barunterhalt, sondern Betreuungsunterhalt, welcher dem Ex-Mann der Rekurrentin zukommt, bezahlt, so steht diese Unterhaltszahlung dem Kinderabzug nicht entgegen."

4.3.

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). Der Begriff des gebührenden Unterhalts trat bislang im Kindesunterhaltsrecht nicht in Erscheinung. Das Gesetz erwähnte ihn einzig beim ehelichen und nach-ehelichen Unterhalt (Art. 163 Abs. 1 bzw. Art. 125 Abs. 1 ZGB). Dort gibt er den Umfang der Geldmittel vor, auf welche die Ehegatten während der Ehe bzw. bei einer sog. lebensprägenden Ehe auch nach der Scheidung grundsätzlich Anspruch haben. Im Zuge der auf den 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Revision des Kindesunterhaltsrechts wurde der Begriff nunmehr auch in Art. 276 Abs. 2 ZGB aufgenommen. Er beschlägt die Komponente des Geldunterhalts und bezieht sich sowohl auf den Bar- als auch auf den mit der Revision neu eingeführten Betreuungsunterhalt. In Bezug auf den Barunterhalt soll damit gemäss der Botschaft zum Ausdruck kommen, dass durch die Geldleistungen der Eltern nicht nur der unmittelbare Lebensunterhalt des Kindes, sondern auch spezifische Bedürfnisse eines jeden Kindes wie beispielsweise sportliche, künstlerische oder kulturelle Tätigkeiten abzudecken sind. Sodann gehört neu auch der sog. Betreuungsunterhalt, mit welchem die zur erforderlichen persönlichen Betreuung eines Kindes notwendige physische Präsenz des betreffenden Elternteils sichergestellt werden soll, zum gebührenden Unterhalt des Kindes (vgl. Art. 276 Abs. 2 ZGB und Art. 285 Abs. 2 ZGB; Bundesgerichtsurteil vom 11. November 2020 [5A_311/2019] E. 5.1 ff. = BGE 147 III 265).

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).

Der Betreuungsunterhalt ist zwar als Anspruch des Kindes ausgestaltet, wirtschaftlich jedoch dem betreuenden Elternteil zugedacht (Bundesgerichtsurteil vom 5. Dezember 2022 [5A_60/2022] E. 3.4.1 mit Hinweis auf BGE 145 III 393 E. 2.7.3; 144 III 481 E. 4.3). Er zählt zu den rechtlich geschuldeten Unterhaltsbeiträgen (Bundesgerichtsurteil vom 14. Mai 2020 [2C_274/2020] E. 4.2.)

4.4.

"Pflege und Erziehung" bzw. "Betreuung" bilden einen wesentlichen Teil der Lebenshaltungsaufwendungen für Kinder und wurden daher vor dem Jahr 2017 bei Aufstellungen betreffend Unterhaltsbedarf von Kinder auch regelmässig als eigene Rubrik aufgeführt. Der von der Rekurrentin gemäss der richterlich genehmigten Scheidungsvereinbarung ihrem Ex-Ehemann geschuldete Betreuungsunterhalt stellt daher gemäss der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus rechtlicher Sicht einen Teil der Kinderunterhaltsbeiträge dar, obwohl er aus wirtschaftlicher Sicht dem Ex-Ehemann zusteht und zur Finanzierung dessen Lebensunterhalt dient. Die Leistung des Betreuungsunterhalts und dessen steuerlicher Abzug bei der Rekurrentin steht somit aufgrund von § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 4 StG der Gewährung von Kinderabzügen entgegen.

4.5.

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass sich die Rekurrentin widersprüchlich verhält, wenn sie in der Steuererklärung 2020 "Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder" von total CHF 9'600.00, d.h. den von ihr gemäss Scheidungsvereinbarung zu bezahlenden "Betreuungsunterhalt" deklariert, und im Rekursverfahren dessen Qualifikation als "Unterhaltsbeiträge" bestreitet, damit die Gewährung von Kinderabzügen aufgrund der gesetzlichen Regelung nicht grundsätzlich ausgeschlossen ist.

4.6.

Der Rekurs erweist sich somit betreffend Gewährung von zwei Kinderabzügen als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

5.1.

Die Vertreterin beantragt weiter, die Rekurrentin sei mit dem Tarif B zu veranlagern. Zur Begründung wird im Wesentlichen geltend gemacht, die Rekurrentin habe im Jahr 2020 mehr als 50 % der tatsächlichen Betreuung der Kinder übernommen. Sie komme zur Hauptsache für den Unterhalt beider Kinder auf und lebe auch mit ihnen zusammen.

5.2.

Die Vorinstanz hat den Tarif A angewendet, weil sie davon ausgeht, dass die höhere finanzielle Last auch bei Berücksichtigung der Naturalalimen ten beim Kindsvater liege, da Alimentenzahlungen vereinbart worden seien.

6.

6.1.

6.1.1.

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 [Tarif B] anzuwenden (§ 43 Abs. 2 StG).

Die steuerpflichtige Person kommt für ein Kind zur Hauptsache auf, wenn sie mehr als die Hälfte des Unterhaltes bestreitet (§ 27 StGV).

Für die Beantwortung der Frage, wer zur Hauptsache für den Unterhalt eines Kindes aufkommt, ist auf die gesamten Kosten, einschliesslich der Kosten der schulischen und beruflichen Ausbildung, abzustellen. Dabei kann und darf auch auf Durchschnittswerte abgestellt werden (VGE vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.243], mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum die Steuerkommission Q. die Auffassung vertritt, der finanzielle Aufwand für die Kinder könne nicht anhand der Zürcher Kinderkosten-Tabelle berechnet werden (vgl. Einspracheentscheid, S. 3). Das aargauische Verwaltungsgericht hat bereits im Urteil vom 7. Dezember 2000 (BE.1999.00146-K2) ausgeführt, dass für die betragsmässige Erfassung gewisser Leistungen der Elternteile auf Tabellen mit Durchschnittswerten abzustellen sei.

6.1.2.

Beim Zusammenleben wird auf den Wohnsitz gemäss Art. 25 Abs. 1 ZGB abgestellt, womit der Wohnsitz der Eltern als Wohnsitz des Kindes unter elterlicher Sorge gilt oder, wenn die Eltern keinen gemeinsamen Wohnsitz haben, der Wohnsitz des Elternteils, unter dessen Obhut das Kind steht (VGE vom 27. Januar 2020 [WBE.2019.171] mit Hinweis auf das Kreisschreiben Nr. 30 Ziff. 13.4.1).

6.2.

Die vorinstanzliche Beurteilung basiert hauptsächlich auf dem BGE 133 II 305 (vgl. Abweichungsbegründung 2020; Einspracheentscheid). Darin wird das Folgende ausgeführt:

"6.5 Unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige die elterliche Sorge für das Kind hat, werden die Unterhaltsbeiträge, die er für das Kind erhält, bei ihm

besteuert. Der die Kinderalimente leistende andere Elternteil kann diese in Abzug bringen. Er wird, da der Unterhalt des Kindes von seinem steuerbaren Einkommen abgezogen wird, nicht als Steuerpflichtiger betrachtet, der i.S.v. Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG für den Unterhalt des Kindes sorgt. Unterhaltszahlungen bedeuten eine Verschiebung von Ressourcen: Der Steuerpflichtige, der Alimente erhält, verwendet sie für den Unterhalt des Kindes an Stelle eigener Ressourcen; die Alimente werden diesen gleichgestellt, und sie werden bei ihm besteuert (E. BOSSHARD/H.-R. BOSSHARD/W. LÜDIN, a.a.O., S. 140). Steuerrechtlich gesehen sorgt somit dieser Steuerpflichtige ganz oder zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes und hat Anspruch auf den Sozialabzug für Kinder."

Und weiter:

"8.4 Wenn ein Elternteil dem anderen Unterhaltsbeiträge zahlt, wird der Elternteil, der die Alimente erhält, dadurch, dass diese seinen eigenen Ressourcen gleichgestellt werden, als der Steuerpflichtige bestimmt, der den Unterhalt des Kindes bestreitet (vgl. E. 6.5 oben). In dieser Hinsicht unterscheidet sich die alternierende Obhut nicht merklich von der früheren Situation, als der Unterhaltsbeiträge schuldende Elternteil ein mehr oder weniger (manchmal bis zur Hälfte der Zeit) ausgedehntes Besuchsrecht ausübte, während dessen er für den Unterhalt des Kindes aufkam, ohne Anspruch auf einen zusätzlichen Abzug zu haben. Die direkten Unterhaltskosten, für die der Unterhaltsbeiträge schuldende Elternteil während der alternierenden Obhut aufkommt, sind somit nicht Gegenstand besonderer Sozialabzüge. Unter diesem Blickwinkel ist nicht von Belang, ob die alternierende Obhut im gleichen Ausmass wahrgenommen wird oder nicht; der durch die Unterhaltsbeiträge geschaffene Status geht vor."

Und weiter:

"8.6 In allen oben erwähnten Fällen hat somit nur ein Elternteil, und zwar derjenige, der die (alleinige oder gemeinsame) elterliche Sorge ausübt und mit seinen eigenen Ressourcen oder den Ressourcen, die steuerlich belastet werden, nämlich den Alimenten, den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet, Anspruch auf die Sozialabzüge. Sofern er mit dem Kind im gleichen Haushalt zusammenlebt, hat er auch Anspruch auf den Tarif für Ehepaare."

6.3.

Daraus folgt, dass die von der Rekurrentin ihrem ehemaligen Ehemann als Betreuungsunterhalt bezahlten, steuerlich bei ihr zum Abzug zugelassenen Unterhaltsbeiträge von CHF 9'600.00 als vom Empfänger geleisteten Beitrag an die Lebenshaltungskosten der Kinder zu betrachten ist und zu dessen Geldmitteln hinzugerechnet werden.

6.4.

Die rechtsprechungsgemässe Schlussfolgerung, dass der die Unterhaltsbeiträge empfangende Elternteil zur Hauptsache den Kindesunterhalt bestreitet, ist eine Annahme, welche sich aber als unbegründet erweisen kann (analog BGE 141 II 338 E. 6.2 betreffend die Annahme, dass der Elternteil

mit dem höheren Einkommen zur Hauptsache den Kindesunterhalt bestreitet). So führt das aargauische Verwaltungsgericht das Folgende aus (VGE vom 27. Januar 2020 [WBE.2019.171]):

"II.

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."

6.5.

6.5.1.

Gemäss der Scheidungsvereinbarung halten sich die beiden Kinder während der Schulzeit als auch an den Feiertagen je hälftig bei ihren beiden Elternteilen auf und auch die Ferien werden hälftig aufgeteilt. Dabei übernimmt jeder Elternteil die während des Zusammenlebens mit den Kindern anfallenden Kosten wie Wohnen, Essen, Ferien etc. Bezüglich dieser Kosten ist demzufolge schematisch von einer je hälftigen Übernahme durch die beiden Elternteile auszugehen.

6.5.2.

Die Kosten für die Krankenkasse, Versicherungen, Kleider, schulische und musikalische Ausbildung, Arzt- und Zahnarztbehandlungen, Sport sowie Vereinsbeiträge werden gemäss der Scheidungsvereinbarung vollumfäng-

lich von der Rekurrentin beglichen. Gemäss der Zürcher Kinderkosten-Tabelle vom 1. Januar 2020 ist bei einem von zwei Kindern zwischen dem 13. bis 18. Altersjahr von den folgenden monatlichen Kosten auszugehen:

Kleidung	CHF	95.00
Krankenkasse	CHF	115.00
Gesundheit	CHF	130.00
Telefon und Internet	CHF	45.00
Freizeit, Förderung und öV	<u>CHF</u>	<u>360.00</u>
Total	CHF	745.00

Die effektiven Krankheitskosten (Prämien und Kostenanteil) für die beiden Kinder betragen durchschnittlich CHF 149.00 ([CHF 1'636.00 + CHF 1'942.00] : 2 : 12; vgl. "Familienübersicht der Kostenzusammenstellung für 2020" der G. vom Januar 2021).

6.5.3.

Die Rekurrentin hat im Jahr 2020 Kinderzulagen von CHF 4'800.00 erhalten (vgl. Lohnausweis der H., S., vom 31. Dezember 2020, S. 2), d.h. monatlich CHF 200.00 pro Kind. Die Kinderzulagen sind von den gesamten Kosten eines Kindes abzuziehen, weil sie nicht von den Eltern erbracht werden (VGE vom 7. Dezember 2000 [BE.1999.00146-K2]). Somit verblieben der Rekurrentin monatliche Kosten von CHF 545.00 pro Kind, welche den steuerlich dem Ex-Ehemann zuzurechnenden CHF 400.00 für den Betreuungsunterhalt gegenüberstehen. Auch bei Berücksichtigung der effektiven Krankheitskosten liegt der von der Rekurrentin zu übernehmende Kostenanteil betragsmässig über dem Betreuungsunterhalt.

Daraus folgt, dass die Rekurrentin aufgrund der in der Scheidungsvereinbarung getroffenen Regelung zur Hauptsache für die Unterhaltskosten der Kinder aufkommt. Nichts anderes ergibt sich, wenn auf die von der Rekurrentin geltend gemachten CHF 13'207.00, d.h. monatlich rund CHF 1'100.00 für Taschengeld, Krankenkasse, Kleider und Schuhe, Hobby/Sport, Musik, Kommunikation und öffentliche Verkehrsmittel (Rekurs, S. 4) abgestellt wird. Es kann daher offen gelassen werden, ob es zutrifft, dass die Rekurrentin im Jahr 2020 über diese Kosten hinaus entgegen der Vereinbarung mehr als 50 % der Betreuung der Kinder übernommen hat (Rekurs, S. 3 und 7).

Der Auffassung des Kantonalen Steueramtes, es seien für die Beurteilung der Frage der Anwendung des Tarifs B für die Berechnung des Unterhaltsbedarfs eines Kindes die Kosten der Freizeitbeschäftigung nicht anzurechnen (vgl. Vernehmlassung vom 6. Januar 2022), kann nicht zugestimmt werden, weil diese Kosten in der Praxis der aargauischen Steuergerichte bei der Berechnung der gesamten Lebenshaltungskosten eines Kindes

grundsätzlich berücksichtigt werden (vgl. VGE vom 7. Dezember 2000 [BE.1999.00146-K2]) und auch in der Zürcher Kinderkosten-Tabelle ausdrücklich aufgeführt werden. Bei der Berechnung der gesamten Lebenshaltungskosten eines Kindes zwecks Beurteilung der Frage, welcher Elternteil zur Hauptsache dafür aufkommt, werden nicht nur die der Existenzsicherung dienenden Kosten berücksichtigt.

6.6.

Aufgrund der alternierenden Obhut erfüllt die Rekurrentin die Voraussetzung des Zusammenlebens mit den Kindern im gleichen Haushalt. Weil sie überdies den Unterhalt der Kinder zur Hauptsache bestreitet, ist ihr Antrag auf Anwendung des Tarifs B gutzuheissen.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin zu ca. 65 %. Sie hat daher 35 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

7.2.

Die Parteientschädigung ist regelmässig nach dem gleichen Verhältnis wie die amtlichen Kosten aufzuteilen (VGE vom 29. Januar 2014 [WBE.2013.57]; SGE vom 23. März 2023 [3-RV.2021.174]). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'300.00.

7.3.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. Dezember 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981, S. 281; SGE vom 23. März 2023 [3-RV.2021.174]).

7.4.

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von ca. CHF 8'000.00, einem mittleren Schwierigkeitsgrad, einer mittleren Bedeutung des Falles und einem mittleren notwendigen Aufwand auf CHF 2'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT). Davon sind 65 %, d.h. CHF 1'300.00 auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Antrag auf Gewährung von zwei Kinderabzügen wird abgewiesen.

2.

Es ist der Tarif B anzuwenden.

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 600.00 der Kanzleigebür von CHF 170.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 870.00, zu 35 % mit CHF 304.50 zu bezahlen.

4.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'300.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Steueramt der Stadt 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, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic