

**3-RV.2022.38**

P 132

**Urteil vom 31. August 2023**

\_\_\_\_\_ Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Lämmli  
Richter Biondo  
Gerichtsschreiber Lenarcic

\_\_\_\_\_ Rekurrent      **A.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
**vom 26. Januar 2022**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 23. August 2021 wurde A.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 84'600.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 94'600.00; qualifizierter Beteiligungsertrag CHF 10'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 745'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde für den Sohn B.\_\_\_\_\_ kein Kinderabzug gewährt.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 23. August 2021 erhob A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 17. September 2021 Einsprache und beantragte, es sei für den Sohn B.\_\_\_\_\_ ein Kinderabzug bzw. eventualiter der Unterstützungsabzug zu gewähren. Mit Eingabe vom 18. Oktober 2021 reichte er die Begründung nach.

### **3.**

Mit Entscheid vom 26. Januar 2022 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 26. Januar 2022 (Zustellung am 5. Februar 2022) hat A.\_\_\_\_\_ mit rechtzeitigem Rekurs vom 23. Februar 2022 (Postaufgabe am 25. Februar 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt,

es sei ihm für den Sohn B.\_\_\_\_\_ ein Kinderabzug zu gewähren.

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

### **5.**

Am 28. Februar 2022 reichte A.\_\_\_\_\_ eine überarbeitete Fassung des Rekurses ein.

### **6.**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

### **7.**

A.\_\_\_\_\_ hat eine Replik erstattet.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. 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.**

B.\_\_\_\_\_, der am tt.mm.1996 geborene Sohn des Rekurrenten, arbeitete vom 1. Januar – 30. Juli 2019 als D bei der C.\_\_\_\_ AG, R.\_\_\_\_\_, und erzielte dabei einen Nettolohn von CHF 30'203.05 (vgl. Lohnausweis der C.\_\_\_\_ AG vom 24. Januar 2020). Am 1. August 2019 begann er eine Ausbildung als E beim F.\_\_\_\_\_. Bis Ende 2019 erzielte er dabei einen Nettolohn von CHF 12'055.00 (vgl. Lohnausweis der F.\_\_\_\_ AG vom 22. Januar 2020).

#### **2.2.**

Der Rekurrent beantragt, es sei ihm für B.\_\_\_\_\_ ein Kinderabzug zu gewähren, weil er (zusammen mit seiner Ex-Gattin) zur Hauptsache für diesen aufgekommen sei.

#### **2.3.**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ hat keinen Kinderabzug gewährt, weil der Rekurrent mit den geleisteten Beiträgen nicht zur Hauptsache für B.\_\_\_\_\_ aufgekommen sei (vgl. Einspracheentscheid).

### **3.**

#### **3.1.**

Kommt eine steuerpflichtige Person für den Unterhalt eines volljährigen Kindes in Ausbildung zur Hauptsache auf, ist sie berechtigt, einen Kinderabzug in der Höhe von CHF 11'000.00 vorzunehmen (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG; Stand 1.1.2019).

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

#### **3.2.**

##### **3.2.1.**

Unbestritten ist, dass die für die Gewährung des Kinderabzugs vorausgesetzten Kriterien "Volljährigkeit" und "in Ausbildung" stichtagsbezogen beurteilt werden und bei B.\_\_\_\_\_ am 31. Dezember 2019 erfüllt waren.

### **3.2.2.**

Keine Frage des (qualitativen) Status, sondern ein Tatbestandsmerkmal quantitativer Natur stellt dagegen die von § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG i.V.m. § 27 StGV vorausgesetzte überwiegende Unterhaltsbestreitung durch die steuerpflichtige Person dar. Bei diesem Kriterium versagt die Anwendung des Stichtagsprinzips, kann doch nicht auf ein spezifisches Datum hin beurteilt werden, ob ein Pflichtiger zur Hauptsache für den Unterhalt seines unterstützungsbedürftigen Kindes aufkommt. Dies erfordert vielmehr die Würdigung einer gewissen Zeitperiode.

Das aargauische Verwaltungsgericht ist im Urteil vom 20. Dezember 2021 (WBE.2021.241) zum Schluss gekommen, dass für die Beantwortung der Frage nach dem hauptsächlichen Aufkommen für den Unterhalt des unterstützungsbedürftigen Kindes auf die gesamte Steuerperiode abzustellen ist. Dadurch wird Kohärenz geschaffen zwischen den zu berücksichtigenden Statusmerkmalen und dem den Kinderabzug ebenfalls beeinflussenden (quantitativen) Faktoren des geleisteten Unterhalts. Diese Handhabung führt dazu, dass es – ganz im Sinne des die Sozialabzüge charakterisierenden Stichtagsprinzips – für die Gewährung des Kinderabzugs unerheblich ist, zu welchem Zeitpunkt das Kind die unterjährig aufgenommene Ausbildung angetreten hat und ob es auch am Stichtag noch erwerbstätig ist oder nicht, was letztlich auch dem Anliegen einer gleichmässigen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soweit als möglich entsprechenden Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) dient.

### **3.3.**

Die steuerpflichtige Person kommt für ein Kind zur Hauptsache auf, wenn sie mehr als die Hälfte des Unterhalts bestreitet (§ 27 StGV). Verfügt ein volljähriges Kind über eigene Einkünfte, muss der Beitrag der Eltern somit höher sein als diese. Relevant in der Praxis sind ausschliesslich die geldwerten Beitragsleistungen (VGE vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.243]).

### **3.4.**

#### **3.4.1.**

B.\_\_\_\_\_ erzielte im Jahr 2019 aus Erwerb Nettoeinkünfte von CHF 42'258.05 (CHF 30'203.05 + CHF 12'055.00).

#### **3.4.2.**

Gemäss den Ausführungen des Rekurrenten bestand die folgende "Vereinbarung für die Zeit der Ausbildung" (Rekurs, S. 2):

"Daraus abgeleitet hat sich meine Ex-Gattin dazu verpflichtet, ihm [B.\_\_\_\_\_] CHF 300/Monat zu überweisen. Ich meinerseits habe mit dem Sohn vereinbart, ihm monatliche Beträge zu bezahlen (CHF 900/Mt.) und ansonsten dafür zu

sorgen, dass er finanziell über die Runden kommt. Dazu gehört als Verpflichtung für mich ergänzend:

- a) Zahlung von Barbeträgen nach Bedarf und Einzelabsprache
- b) Naturalleistungen (Warenkörbe, Wein, Fleischlieferungen vom Bio-Hof, Tankfüllungen, etc.); die von mir eingesetzten Beträge sind das absolute Minimum.
- c) Darlehen von CHF 3'000, ausbezahlt im August 2019 [.....]
- d) Sonstige Liquiditäts-Spritzen (kfr. Beträge zur Verfügung stellen, mit kfr. Rückzahlung)"

Diese finanziellen Unterstützungen beziehen sich also nicht auf die ganze Steuerperiode 2019, sondern nur auf die Zeit der Ausbildung, d.h. ab August 2019. Ausserdem sind das Darlehen und die Liquiditäts-Spritzen nicht zu berücksichtigen, weil diese von B.\_\_\_\_\_ zurückbezahlt werden müssen.

### **3.4.3.**

Unter den vorliegenden Umständen ist es offensichtlich, dass der in der Steuerperiode 2019 geleistete Beitrag der Eltern die in diesem Zeitraum von B.\_\_\_\_\_ erzielten eigenen Einkünfte nicht übersteigen. Die Eltern sind daher nicht zur Hauptsache für ihren Sohn aufgekommen. Es kommt hinzu, dass die Eltern von B.\_\_\_\_\_ im Jahr 2019 nicht mehr miteinander verheiratet waren, diese daher als voneinander unabhängige Personen zu betrachten sind, was zur Folge hat, dass ihre Beiträge an den Lebensunterhalt ihres Sohnes bei der Beurteilung der Frage, wer zur Hauptsache für diesen aufgekommen ist, nicht zusammengezählt werden dürfen (SGE vom 24. Mai 2018 [3-RV.2018.43]).

### **3.5.**

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

## **4.**

### **4.1.**

Der Rekurrent beantragt in der Replik, es sei mindestens der Unterstützungsabzug zu gewähren.

### **4.2.**

Da bei Nichtgewährung eines Kinderabzuges von Amtes wegen subsidiär zu prüfen ist, ob ein Unterstützungsabzug zu gewähren ist (SGE vom 22. April 2021 [3-RV.2020.59]), kann offen gelassen werden, ob auf einen erst in der Replik, d.h. nach Ablauf der Rekursfrist gestellten Antrag eingetreten werden darf, wenn er bereits Gegenstand des Einspracheverfahrens bildete.

## **5.**

### **5.1.**

Vom Reineinkommen werden CHF 2'400.00 abgezogen für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige, unterstützungsbedürftige Person, an deren Unterhalt die Steuerpflichtigen mindestens in der Höhe des Abzuges beitragen. 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 StG). Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode (§ 42 Abs. 2 StG).

Ein Unterstützungsabzug setzt also kumulativ voraus, dass die unterstützte Person erwerbsunfähig bzw. beschränkt erwerbsfähig und unterstützungsbedürftig ist.

### **5.2.**

#### **5.2.1.**

Das Bundesgericht hat zu diesen Voraussetzungen (betreffend das inhaltlich identische zürcherische Steuergesetz) das Folgende ausgeführt (Urteil vom 27. Oktober 2004 [2A.609/2003]; vgl. auch Entscheidung des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 17. März 2008 [Fallnummer A 07 173 A 07 174 = LGVE 2008 II Nr. 21]):

"2.1 [...]

Für die Gewährung des Unterstützungsabzugs gemäss § 34 Abs. 1 lit. b StG [ZH] muss die unterstützte Person erwerbsunfähig oder beschränkt erwerbsfähig sein, wobei die vollständige oder partielle Einschränkung der Erwerbsunfähigkeit grundsätzlich infolge körperlicher oder geistiger Gebrechen eingetreten sein muss. Die finanziellen Verhältnisse der unterstützten Person müssen darüber hinaus derart sein, dass diese zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes auf eine Unterstützung angewiesen ist [...]."

#### **5.2.2.**

Auch gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung werden als unterstützungsbedürftige Personen solche verstanden, die nicht in der Lage sind – aus Gründen ihres Alters oder eines Handicaps – ihren Lebensunterhalt selber zu verdienen, einer bezahlten Beschäftigung nachzugehen oder sonst eine gewinnbringende Aktivität auszuüben, mit welcher sie mehr als das gesetzliche Minimum verdienen können, was jedoch bei einer Person, welche einem Studium nachgeht, gerade nicht der Fall ist (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Mai 2016 [2C\_327/2016] = StR 2016 S. 970).

#### **5.2.3.**

Der unterstützten Person muss es aus objektiven, nicht durch sie selbst beeinflussbaren Gründen unmöglich sein, einer Arbeitstätigkeit nachzugehen oder trotz Arbeitstätigkeit ein ausreichendes Einkommen zu erzielen (Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 35 Rz 23 ff.). Die

subjektive Bedürftigkeit (z.B. freiwilliger Verzicht auf genügende Einkommenserzielung) rechtfertigt den Unterstützungsabzug nicht (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 42 StG N 52).

**5.3.**

B.\_\_\_\_\_ war am massgeblichen Stichtag 31. Dezember 2019 in Ausbildung zum E und erzielte dabei ein eher geringes Einkommen. Diese Ausbildung und die damit verbundene finanzielle Situation beruhen auf seinem freien Willen. Er war keineswegs infolge körperlicher oder geistiger Gebrechen erwerbsunfähig, beschränkt erwerbsfähig bzw. nicht in der Lage ein ausreichendes Einkommen zu erzielen. Wegen der fehlenden Bedürftigkeit aus objektiven Gründen ist die Gewährung eines Unterstützungsabzuges beim Rekurrenten daher ausgeschlossen (vgl. auch Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung [Kommission Familienbesteuerung], Bern 1998, S. 47, wonach ein Kind in Ausbildung weder erwerbsunfähig noch beschränkt erwerbsfähig ist).

**5.4.**

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

**6.**

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 300.00, der Kanzleigebür von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 500.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
den Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt 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, 31. August 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic