

WBE.2023.268 / sp / we

(3-RV.2021.184)

Art. 73

Urteil vom 5. November 2024

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichterin Klöti

Verwaltungsrichterin Schwarz

Gerichtsschreiberin Peter

Beschwerde-
führer

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

gegen

Beschwerde-
gegnerin

B._____

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

und

Stadtrat Q._____

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 25. Mai 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

B._____ ist seit dem 28. August 2019 geschieden und hat mit ihrem früheren Ehemann zwei gemeinsame Söhne: C._____, geboren am tt.mm.jjjj und D._____, geboren am tt.mm.jjjj. Aus der Scheidungsvereinbarung vom 21. bzw. 29. März 2019 geht betreffend Kinderbetreuung und -unterhalt Folgendes hervor:

- a) Die beiden Kinder stehen unter gemeinsamer elterlicher Sorge und der alternierenden Obhut der Elternteile, welche jeweils eine Woche lang abwechselungsweise in ihrer jeweiligen Wohnung die Betreuung übernehmen.
- b) Jeder Elternteil übernimmt die während des Zusammenlebens mit den Kindern anfallenden Kosten wie beispielsweise Wohnen, Einrichtung, Essen, Ferien etc.
- c) Sämtliche Auslagen für die Kinder (beispielsweise Krankenkasse, Versicherungen, Kleider), Auslagen für deren Beschulung (Schulmaterial, Lager etc.), Musikstunden und -instrumente, Arztbehandlungen (die nicht von Versicherungen übernommen werden), Sportausrüstung und Vereinsbeiträge, Zahnarztkosten (inkl. Kieferorthopädie etc.) werden von B._____ bezahlt.
- d) B._____ bezahlt dem Kindsvater an den Unterhalt der Kinder monatlich vorschüssig je Fr. 400.00.

Mit Verfügung vom 22. April 2021 der Steuerkommission Q._____ wurde B._____ für die Steuerperiode 2020 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 124'800.00 und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. 0.00 veranlagt. In Abweichung zur Selbstdeklaration gewährte die Steuerkommission Q._____ keine Kinderabzüge und legte der Veranlagung den Tarif A (Alleinstehendentarif) zugrunde.

B.

Gegen die Verfügung vom 22. April 2021 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 liess B._____ mit Eingabe vom 19. Mai 2021 (Postaufgabe: 20. Mai 2021) Einsprache erheben. Die Steuerkommission Q._____ wies die Einsprache mit Entscheid vom 28. September 2021 ab.

C.

Mit Eingabe vom 17. November 2021 liess B._____ gegen den Einspracheentscheid Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erheben, welches mit Urteil vom 25. Mai 2023 entschied:

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 Parteientschädigung von CHF 1'300.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 3. August 2023 gelangte das Kantonale Steueramt (KStA) an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau und stellte folgende Anträge:

1.
In Gutheissung der Beschwerde sei der Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 25. Mai 2023 aufzuheben.

2.
Unter Kostenfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin.

2.

In seiner Eingabe vom 8. August 2023 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Die Beschwerdegegnerin liess mit Beschwerdeantwort vom 30. August 2023 die Abweisung der Beschwerde beantragen. Der Stadtrat Q. _____ hat keine Beschwerdeantwort eingereicht.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 5. November 2024 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf

unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

Vorliegend ist umstritten, zu welchem Tarif (A [Alleinstehendentarif] oder B [Elterntarif]) die Beschwerdegegnerin in der Steuerperiode 2020 zu besteuern ist. Die Vorinstanz führte aus, aufgrund der in der Scheidungsvereinbarung getroffenen Regelung komme die Beschwerdegegnerin zur Hauptsache für die Unterhaltskosten der Kinder auf. Aufgrund der alternierenden Obhut sei auch die Voraussetzung des Zusammenlebens mit den Kindern im gleichen Haushalt erfüllt. In der Folge komme der Elterntarif zur Anwendung. Das KStA vertritt hingegen die Auffassung, der Sozialabzug für Kinder und die Gewährung des Elterntarifs seien an dasselbe Steuerrechtssubjekt anzuknüpfen. Zudem sei für die Beurteilung, welcher Elternteil den Kindesunterhalt zur Hauptsache bestreite, darauf abzustellen, welcher Elternteil Unterhaltsleistungen erhalte. Die Beschwerdegegnerin sei daher zum Alleinstehendentarif zu veranlagern.

2.

2.1.

Für Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, getrenntlebende, 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; in der Praxis als "Tarif B" bezeichnet bzw. im ersten Fall als "Verheiratetentarif" und im zweiten Fall als "Elterntarif").

Mit dieser Regelung werden hinsichtlich des Verheiratetentarifs die Vorgaben von Art. 11 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) umgesetzt. Einen Elterntarif schreibt das StHG hingegen nicht vor. § 43 Abs. 2 StG entspricht jedoch weitestgehend Art. 36 Abs. 2^{bis} i. V. m. Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11).

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, Erw. 3.2). Obwohl es sich bei

§ 43 Abs. 2 StG um eine in die Zuständigkeit des Kantons fallende Tarifvorschrift handelt, ist es daher geboten, die zu Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG ergangene Rechtsprechung und Kommentierungen zu dieser Vorschrift zu beachten.

2.2.

Für die Gewährung des Elterntarifs wird gemäss § 43 Abs. 2 StG, ebenso wie nach Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG, zunächst vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person mit dem Kind bzw. den Kindern im selben Haushalt zusammenlebt. Beim Zusammenleben wird primär auf den Wohnsitz gemäss Art. 25 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) 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 bzw. die Kinder stehen. Bei paritätisch alternierender Obhutsregelung lässt sich der zivilrechtliche Wohnsitz des Kindes bzw. der Kinder indessen nicht anhand der Obhutsregelung ermitteln. In diesen Fällen kann der (steuerrechtliche) Wohnsitz des Kindes bzw. der Kinder alternierend am Wohnsitz der beiden Elternteile liegen (FELIX RICHNER / WALTER FREI / STEFAN KAUFMANN / TOBIAS F. ROHNER [Hrsg.], Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Zürich 2023, N. 50 zu Art. 36 DBG). Bei dieser Ausgangslage erfüllen grundsätzlich beide Elternteile die Voraussetzung des Zusammenlebens mit dem Kind bzw. den Kindern für die Gewährung des Elterntarifs.

2.3.

2.3.1.

Als zweite Voraussetzung für die Gewährung des Elterntarifs hat die steuerpflichtige Person den Unterhalt für das Kind bzw. die Kinder zur Hauptsache zu bestreiten. Die steuerpflichtige Person hat zunächst einen finanziellen Beitrag an die Lebenshaltungskosten des Kindes bzw. der Kinder zu leisten. Wer den grösseren finanziellen Beitrag an die Lebenshaltungskosten des Kindes bzw. der Kinder leistet, gilt als derjenige Elternteil, welcher zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes bzw. der Kinder aufkommt. Sodann kann der Elterntarif für dasselbe Kind nur einer steuerpflichtigen Person gewährt werden, da nur eine steuerpflichtige Person den Unterhalt für dasselbe Kind zur Hauptsache bestreiten kann (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, a. a. O., N. 40, 54, 56 f. zu Art. 36 DBG). Der Elterntarif gilt als unteilbar und kann nicht beiden geschiedenen oder getrenntlebenden Elternteilen gewährt werden (BGE 133 II 305, Erw. 6.8; BGE 131 II 553, Erw. 3.3).

2.3.2.

Bei der Beurteilung, wer hauptsächlich für den Kinderunterhalt aufkommt, kommt es nach der geltenden Praxis zu einer Umverteilung der Ressourcen, wenn ein Elternteil für ein Kind oder mehrere Kinder Unterhaltsbeiträge an den anderen Elternteil zahlt. Wer Kinderunterhaltsbeiträge leistet, kann diese von den steuerbaren Einkünften abziehen (§ 42 Abs. 1 lit. b StG; Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG), weshalb die Unterhalt leistende Person

diese Beiträge an den Kinderunterhalt steuerlich betrachtet nicht selbst trägt. Hingegen hat der den Kinderunterhalt empfangende Elternteil diese Beiträge zu versteuern (§ 32 Abs. 1 lit. f StG; Art. 23 lit. f DBG) und trägt aus steuerlicher Sicht somit die entsprechenden Kosten des Kinderunterhalts. Die von einem Elternteil an den anderen Elternteil bezahlten Kinderunterhaltsbeiträge sind beim empfangenden Elternteil als eigene Ressourcen anzurechnen (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, a. a. O., N. 55 zu Art. 36 DBG; vgl. Übersicht von IVO P. BAUMGARTNER / OLIVIER EICHENBERGER, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, N. 36I zu Art. 36 DBG).

2.3.3.

Die gleiche steuerliche Betrachtung muss hinsichtlich der Kinderzulagen gelten. Erhält ein Elternteil Kinderzulagen im Sinne des Bundesgesetzes über die Familienzulagen und Finanzhilfen an Familienorganisationen (Familienzulagengesetz, FamZG, SR 836.2), sind diese als steuerbares Einkommen zu versteuern (§ 26 Abs. 1 StG; Art. 17 Abs. 1 DBG). Die Kinderzulagen sind demzufolge bei den Ressourcen des empfangenden steuerpflichtigen Elternteils anzurechnen; analog zu den Kinderunterhaltsbeiträgen, welche ebenfalls beim empfangenden Elternteil zu versteuern und deshalb als eigene Ressourcen anzurechnen sind (siehe vorne Erw. II/2.2). Für die Berechnung, welcher Elternteil zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes bzw. der Kinder aufkommt, sind Kinderzulagen somit – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – nicht von den gesamten Kosten für den Unterhalt des Kindes bzw. der Kinder in Abzug zu bringen.

Auch wenn Kinderzulagen aufgrund eines Scheidungs- oder Trennungsurteils an den anderen Elternteil weitgeleitet werden müssen, sind sie in einem ersten Schritt den Ressourcen des Elternteils zuzurechnen, der diese erhält und versteuert (CLAUDIA SUTER / SIRGIT MEIER, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], a.a.O., N. 30 zu Art. 17 DBG). Eine Umverteilung der Ressourcen findet erst dann statt, wenn der die Kinderzulagen empfangende Elternteil diese an den anderen Elternteil weiterleitet und dementsprechend als geleisteten Unterhaltsbeitrag zum Abzug bringen kann (§ 42 Abs. 1 lit. b StG; Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG), während der andere Elternteil diese als erhaltenen Unterhaltsbeitrag versteuern muss (§ 32 Abs. 1 lit. f StG; Art. 23 lit. f DBG).

Der von der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid ins Feld geführte nicht publizierte Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.1999.146 vom 7. Dezember 2000 ist für die vorliegenden Verhältnisse nicht mehr einschlägig. Nach der damaligen Praxis wurden Kinderunterhaltsbeiträge noch beim Unterhalt leistenden Elternteil angerechnet und nicht bei den Ressourcen des empfangenden Elternteils berücksichtigt (vgl. vorne Erw. II/2.3.2). Entsprechend konnte damals argumentiert werden, dass die Kinderzulagen die von beiden Elternteilen zu tragenden Unterhaltskosten des Kindes reduzieren, weil sie nicht selbst dafür aufkommen. Diese Argumentation

erweist sich unter der aktuellen Praxis als überholt. Schliesslich kommt auch derjenige Elternteil, welcher vom anderen Elternteil Kinderunterhaltsbeiträge erhält, hierfür nicht selbst auf. Trotzdem werden diese Kinderunterhaltsbeiträge den Ressourcen des empfangenden Elternteils zugerechnet.

2.3.4.

Für die betragsmässige Erfassung der Unterhaltsleistung der betreuenden Elternteile kann es zu Beweisschwierigkeiten kommen, weil die Eltern für eine stichhaltige Beweisführung sämtliche Kosten des Kinderunterhalts erfassen und belegen müssten und die Steuerbehörden diese Aufstellungen jeweils zu überprüfen hätte. Um diesen für die Massenverwaltung übermässigen Aufwand zu vermeiden, ist es sowohl seitens der steuerpflichtigen Person als auch für die Steuerbehörden grundsätzlich zulässig, auf Tabellen mit Durchschnittswerten abzustellen. Aus Praktikabilitätsgründen ist ein gewisser Schematismus bei der Besteuerung als Akt der Massenverwaltung hinzunehmen (BGE 141 II 338, Erw. 4.5; BGE 133 II 305, Erw. 5.1). Bei der betragsmässigen Bestimmung der Auslagen für den Kinderunterhalt ist es deshalb grundsätzlich zulässig, auf die Zürcher Kinderkosten-Tabelle abzustellen (Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 1999, S. 185 mit Hinweis auf BGE 122 V 125).

Macht ein Elternteil hingegen konkrete Ausgaben für den Kinderunterhalt geltend und werden diese zudem belegt, sind diese effektiven Ausgaben grundsätzlich massgebend.

2.4.

Wie sich aus der Scheidungsvereinbarung ergibt, stehen die beiden Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge und der alternierenden Obhut beider Elternteile, welche jeweils eine Woche lang abwechselungsweise in ihrer jeweiligen Wohnung die Betreuung übernehmen (siehe vorne lit. A). Vorliegend erfüllt die Beschwerdegegnerin somit unbestrittenermassen die Voraussetzung des Zusammenlebens mit den Kindern, wobei diese ebenso vom Kindsvater erfüllt wird (siehe vorne Erw. II/2.2).

Aus der Scheidungsvereinbarung geht auch hervor, dass jeder Elternteil die während des Zusammenlebens mit den Kindern anfallenden Kosten wie Wohnen, Einrichtung, Essen und Ferien übernimmt. Da die Kinder sich je hälftig beim einen und beim anderen Elternteil aufhalten, tragen beide Eltern in etwa denselben Anteil dieser Lebenshaltungskosten, weshalb diese Kosten für die Frage, welcher Elternteil zur Hauptsache für den Kinderunterhalt aufkommt, ausgeklammert werden können.

Weiter geht aus der Scheidungsvereinbarung hervor, dass die Beschwerdegegnerin monatlich Kinderunterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. 800.00 bezahlt (siehe vorne lit. A). Damit hat sie im Jahr 2020 insgesamt Fr. 9'600.00 ausgerichtet. Diese Unterhaltsbeiträge konnte die Beschwerdegegnerin in der Steuerperiode 2020 zum Abzug bringen und der

empfangende Kindsvater musste sie versteuern. Es kommt deshalb zu einer Umverteilung der Ressourcen (siehe vorne Erw. II/2.3.2). Für die Beurteilung, welcher Elternteil zur Hauptsache für den Kinderunterhalt aufkommt, sind den Ressourcen des Kindsvaters die von der Beschwerdegegnerin geleisteten Kinderunterhaltsbeiträge im Umfang von Fr. 9'600.00 anzurechnen. In diesem Umfang kommt der Kindsvater für den Unterhalt der Kinder auf.

Der Scheidungsvereinbarung ist weiter zu entnehmen, dass die Beschwerdegegnerin – neben den Kinderunterhaltsbeiträgen – für sämtliche weiteren Auslagen für die beiden Kinder (Krankenkasse, Versicherungen, Kleider, Schulmaterial, Lager, Musikstunden und -instrumente, Arztbehandlungen, Sportausrüstung, Vereinsbeiträge, Zahnarztkosten inkl. Kieferorthopädie) aufzukommen hat (siehe vorne lit. A). Anders als bei den Kinderunterhaltsbeiträgen kommt es bei diesen Auslagen zu keiner Umverteilung der Ressourcen. Die Beschwerdegegnerin konnte diese Ausgaben von ihren steuerbaren Einkünften nicht zum Abzug bringen. Für die Beurteilung, welcher Elternteil zur Hauptsache den Unterhalt der Kinder bestreitet, sind diese weiteren Auslagen somit bei der Beschwerdegegnerin zu berücksichtigen. Die von der Beschwerdegegnerin konkret geltend gemachten und belegten Auslagen betragen insgesamt Fr. 13'207.00. Entgegen der von der Vorinstanz vertretenen Auffassung, sind von diesen Kosten die von der Beschwerdegegnerin vereinnahmten und versteuerten Kinderzulagen nicht in Abzug zu bringen (vgl. vorne Erw. II/2.3.3).

Den von der Beschwerdegegnerin in der Steuerperiode 2020 getragenen Kosten für den Kinderunterhalt von Fr. 13'207.00 stehen die dem Kindsvater anzurechnenden Kinderunterhaltsbeträge von Fr. 9'600.00 gegenüber. Demzufolge gilt die Beschwerdegegnerin als derjenige Elternteil, welcher zur Hauptsache den Unterhalt für die beiden Kinder bestreitet. Somit erfüllt die Beschwerdegegnerin auch die zweite Voraussetzung für die Anwendung des Elterntarifs. Der Kindsvater erfüllt diese zweite Voraussetzung hingegen nicht, da er nicht zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder aufkommt.

Vorliegend ist es nicht notwendig, auf die Werte der Zürcher Kinderkostentabelle zurückzugreifen, da sich bereits anhand der nachgewiesenen effektiven Auslagen für den Kinderunterhalt ermitteln lässt, welcher Elternteil zur Hauptsache für den Kinderunterhalt aufkommt.

3.

3.1.

Das KStA macht geltend, die Beschwerdegegnerin würde hinsichtlich des Elterntarifs zwar die erste Voraussetzung des Zusammenlebens mit den Kindern im selben Haushalt erfüllen, nicht jedoch die zweite Voraussetzung. Da die Beschwerdegegnerin dem Kindsvater Kinderunterhaltsbeiträge bezahle, komme dieser gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Unterhaltsempfänger zur Hauptsache für den Unterhalt der

Kinder auf. Auch aus der Literatur lasse sich nur der Schluss ziehen, dass von den Unterhaltszahlungen zwingend auf den Tarif zu schliessen sei. Weil die Beschwerdegegnerin keinen Anspruch auf den Kinderabzug habe, könne sie auch nicht vom Elterntarif profitieren. Der Sozialabzug für Kinder und die Gewährung des Elterntarifs seien an dasselbe Steuerrechtsobjekt zu knüpfen.

3.2.

Die Argumentation des KStA wird vom jüngst ergangenen Urteil des Bundesgerichts 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024 weitgehend bestätigt. Das Bundesgericht hielt darin hinsichtlich der direkten Bundessteuer fest, die Besteuerung nach dem Elterntarif hänge rechtsprechungsgemäss mit der Gewährung des Kinderabzugs zusammen. Es gelte jener Elternteil als im Sinne von Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG den Unterhalt eines Kindes zu Hauptsache bestreitend, welcher den Kinderabzug beanspruchen könne. Da dieser Abzug daran anknüpfe, dass kein Unterhaltsabzug geltend gemacht werden könne, führe dies dazu, dass der Unterhaltsschuldner nicht nach dem Eltern-, sondern nach dem Grundtarif zu besteuern sei. Die Zahlung bzw. Entgegennahme von Unterhaltsbeiträgen präjudiziere die Zuteilung des Sozialabzugs und entscheide über die Anwendung des jeweiligen Tarifs (zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024, Erw. 4.2).

In den neueren bundesgerichtlichen Urteilen komme zudem klar zum Ausdruck, dass es sich bei der Verknüpfung des Elterntarifs mit der Frage des Kinderabzugs nicht bloss um eine widerlegbare Vermutung handle (Urteil des Bundesgerichts 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024, Erw. 5.1). Eine Praxisänderung lasse sich grundsätzlich nur dann begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis des Gesetzeszwecks, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspreche. Aus Praktikabilitätsgründen sei ein gewisser Schematismus bei der Besteuerung hinzunehmen (Urteil des Bundesgerichts 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024, Erw. 5.2). Das Bundesgericht kam deshalb zum Schluss, dass die steuerpflichtige Person als Unterhaltsschuldner keinen Anspruch auf den Kinderabzug habe und deshalb die direkte Bundessteuer nach dem Grundtarif zu berechnen sei (Urteil des Bundesgerichts 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024, Erw. 5.3).

3.3.

Folgt man der Argumentation des KStA und den Erwägungen des Bundesgerichts im Urteil 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024, wonach der Elterntarif nur demjenigen Elternteil gewährt werden darf, der Anspruch auf den Kinderabzug hat, müsste der Elterntarif vorliegend dem Kindsvater gewährt werden.

Die Beschwerdegegnerin hat aufgrund des klaren Wortlauts von § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 4 StG und Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG keinen Anspruch auf den Kinderabzug, da sie dem Kindsvaters Unterhaltszahlungen für die

Kinder leistet, welche sie von ihren steuerbaren Einkünften abziehen kann (im Sinne von § 40 Abs. 1 lit. c StG und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG; Urteil des Bundesgerichts 2C_905/2017 vom 11. März 2019, Erw. 2.1.2). Folglich hat die Beschwerdegegnerin gemäss den obenstehenden Ausführungen des KStA und des Bundesgerichts auch keinen Anspruch auf den Elterntarif, sondern der Elterntarif steht dem Kindsvater zu, da dieser keine Unterhaltszahlungen leistet und deshalb Anspruch auf den Kinderabzug hat.

Wie bereits dargelegt, kommt vorliegend aber die Beschwerdegegnerin und nicht der Kindsvater zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder auf und erfüllt folglich nur die Beschwerdegegnerin und nicht der Kindsvater die gesetzlichen Voraussetzungen für den Elterntarif gemäss § 43 Abs. 2 StG und Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG (siehe vorne Erw. II/2.4). Die Argumentation des KStA und die Erwägungen des Bundesgerichts im Urteil 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024 führen im vorliegenden Fall somit zu einem gesetzeswidrigen Ergebnis, da demnach der Elterntarif dem Kindsvater gewährt würde, obwohl dieser entgegen den gesetzlichen Voraussetzungen nicht zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder aufkommt und der Elterntarif der Beschwerdegegnerin verweigert würde, obwohl diese die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt.

Das heisst jedoch nicht, dass die vom Bundesgericht im Urteil 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024 bestätigte Verknüpfung des Elterntarifs mit dem Kinderabzug vollständig aufgegeben werden muss. Wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen, ist diese Verknüpfung vielmehr als natürliche Vermutung anzuwenden, die im Einzelfall durch den Beweis des Gegenteils widerlegt werden kann.

3.4.

Das Bundesgericht liess es im angeführten Urteil zwar ausdrücklich offen, ob diese Verknüpfung des Elterntarifs mit der Gewährung des Kinderabzugs als widerlegbare Vermutung interpretiert werden könne. Es verwies jedoch auf die vorangehende Erwägung 4.2 desselben Urteils und führte aus, aus den zitierten neueren bundesgerichtlichen Urteilen komme klar zum Ausdruck, dass es sich dabei nicht bloss um eine widerlegbare Vermutung handle (zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024, Erw. 5.1). Diese Aussage gilt es zu überprüfen.

Das Bundesgericht zitiert in Erwägung 4.2, auf die es in Erwägung 5.2 seines Urteils 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024 verweist, auf insgesamt fünf Urteile. Auf diese ist im Folgenden näher einzugehen (Hervorhebungen durch das Verwaltungsgericht):

- a) In BGE 131 II 553, Erw. 3.1 führte das Bundesgericht unter anderem aus: "[...] Cette dernière condition est remplie **en principe** lorsque le contribuable peut bénéficier de la déduction sociale accordée pour les enfants prévue par l'Art. 213 al. 1 let. a LIFD ou de la déduction sociale accordée pour les personnes à charge prévue par l'Art. 213 al. 1 let. b

LIFD [...]. "En principe" lässt sich mit "grundsätzlich" übersetzen (vgl. Pra 2006 Nr. 78).

In Erw. 3.3 hielt das Bundesgericht weiter fest: "[...] *En règle générale, le parent qui verse une contribution d'entretien ne fait pas ménage commun avec l'enfant et n'assume pas l'essentiel de son entretien.* [...]". "Règle générale" ist mit "im Allgemeinen" zu übersetzen (vgl. Pra 2006 Nr. 78).

"Grundsätzlich" und "im Allgemeinen" stellen Formulierungen dar, welche darauf schliessen lassen, dass Ausnahmen möglich sind. Dies spricht nicht dafür, dass es sich um eine zwingende Verknüpfung des Kinderabzugs mit der Anwendung des Elterntarifs handeln soll.

- b) Im Urteil 2C_437/2010 vom 11. Oktober 2010, Erw. 2.2 führte das Bundesgericht aus, sofern die für minderjährige Kinder erhaltenen Unterhaltsbeiträge als Einkommen versteuert werden müssen, sei steuerrechtlich davon auszugehen, dass dieser Elternteil zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder Sorge und damit Anspruch auf den Kinderabzug sowie auf den Sondertarif habe. Das Bundesgericht verwendet auch hier eine Formulierung, welche auf eine widerlegbare Vermutung schliessen lässt. In Erw. 3.2 fehlen sodann Ausführungen dazu, dass die Anwendung des Elterntarifs vom Kinderabzug abhängig sei. Das Bundesgericht hält lediglich fest, wer zur Hauptsache für den Unterhalt des minderjährigen Kindes aufkomme, habe Anspruch auf die Sozialabzüge für Kinder und den Vorzugstarif. Für die Anwendung des Elterntarifs sowie für den Kinderabzug ist zwar relevant, welcher Elternteil zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes sorgt. Von einer zwingenden Verknüpfung des Kinderabzugs mit der Anwendung des Elterntarifs ist dabei aber nicht die Rede.
- c) Im Urteil 2C_533/2021 vom 23. Juni 2022, Erw. 7.2 führte das Bundesgericht aus: "[...] *Da die Ehegattin per Stichtag Unterhaltszahlungen vom Beschwerdeführer bezog, ist steuerrechtlich davon auszugehen, dass sie für den Unterhalt der Kinder aufgekommen ist. Demgemäss steht der Elterntarif alleine der Ehefrau des Beschwerdeführers zu.*" Aus dem Urteil geht nicht hervor, dass zwischen dem Kinderabzug und der Anwendung des Elterntarifs eine zwingende Verknüpfung vorliegt. Für die Anwendung des Elterntarifs wurde einzig darauf abgestellt, welcher Elternteil Kinderunterhaltsbeiträge erhält. Die Formulierung "davon auszugehen" lässt zudem auf das Vorliegen einer widerlegbaren Vermutung schliessen.
- d) Das Bundesgericht führte im Urteil 9C_696/2022 vom 18. Oktober 2023, Erw. 2.6 aus, dass der Elterntarif gemäss ständiger Lehre und Rechtsprechung stets mit dem Kinderabzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG verbunden sei. Das Bundesgericht erläuterte nicht weiter, was mit "verbunden" gemeint sei. Auch wurde die erwähnte ständige Lehre und

Rechtsprechung nicht mit Fundstellen belegt. Unklar, was "verbunden" bedeutet und ohne Quellenangabe, lässt sich daher anhand dieses Urteils nicht ableiten, dass der Kinderabzug und der Elterntarif zwingend an dasselbe Steuerrechtssubjekt anzuknüpfen ist und es sich dabei nicht um eine widerlegbare Vermutung handelt.

- e) Im Urteil 9C_190/2023 vom 15. November 2023 hatte das Bundesgericht zu beurteilen, ob ein Kinderabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG vorgenommen werden kann, wenn das volljährige Kind über ein gewisses steuerbares Vermögen verfügt, welches die relativ kostspieligen Ausbildungs- und Lebenshaltungskosten im Ausland ohne Weiteres zu finanzieren vermögen. Das Bundesgericht verneinte eine Unterstützungsbedürftigkeit des volljährigen Kindes und in der Folge auch den Kinderabzug sowie die Anwendung des Elterntarifs. Ausführungen zu einer zwingenden Verknüpfung zwischen dem Kinderabzug und der Anwendung des Elterntarifs lassen sich diesem Urteil ebenfalls nicht entnehmen.

Nach dem Gesagten kann die Aussage des Bundesgerichts in Erwägung 5.1 des Urteils 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024, wonach aus den zitierten Urteilen klar zum Ausdruck komme, dass es sich bei der Verknüpfung des Kinderabzugs mit der Anwendung des Elterntarifs nicht um eine widerlegbare Vermutung handle, nicht bestätigt werden. Vielmehr zeugen diese Urteile – wenn sie sich überhaupt zu einer solchen Verknüpfung äussern – davon, dass es sich dabei um eine widerlegbare Vermutung handelt.

3.5.

Zu prüfen ist weiter, was sich zu einer allfälligen Verknüpfung des Kinderabzugs mit dem Elterntarif dem Gesetz entnehmen lässt. Der Gesetzgeber hat vorgesehen, dass wer Kinderunterhalt bezahlt, diesen in steuerrechtlicher Hinsicht beim Einkommen abziehen, nicht aber gleichzeitig den Kinderabzug geltend machen kann. Dabei wird in Kauf genommen, dass im Einzelfall ein Elternteil neben den vereinbarten Kinderunterhaltszahlungen zusätzliche Sonderauslagen für das Kind übernimmt, aber dennoch keinen Kinderabzug beanspruchen kann (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, a. a. O., N. 37 zu Art. 35 DBG). Für die Anwendung des Elterntarifs sieht das Gesetz hingegen nicht vor, dass dieser Tarif ausgeschlossen wäre, wenn Kinderunterhaltsleistungen gezahlt werden. Eine solche Verknüpfung lässt sich dem Gesetz jedenfalls nicht entnehmen (vgl. vorne Erw. II/2.1). Wäre die Anwendung des Elterntarifs vom Kinderabzug abhängig, kämen für die Beurteilung der Anwendung des Tarifs – entgegen dem gesetzlichen Wortlaut – die strengeren Regeln des Kinderabzugs zum Zug.

Aus dem Gesetz lässt sich auch nicht ableiten, dass der Kinderabzug und die Gewährung des Elterntarifs zwangsläufig an dasselbe Steuerrechtssubjekt anzuknüpfen sind. Dies würde der Möglichkeit, den Kinderabzug zu teilen, während der Elterntarif unteilbar anzuwenden ist, entgegenstehen. Es ist daher davon auszugehen, dass es sich bei der Verknüpfung des

Kinderabzugs mit der Anwendung des Elterntarifs nur um eine widerlegbare Vermutung handeln muss.

3.6.

Nach dem Gesagten vermögen die Ansicht des KStA und die Ausführungen des Bundesgerichts im Urteil 9C_110/2024 vom 25. Juli 2024, wonach zwingend vom Kinderabzug auf die Anwendung des Elterntarifs zu schliessen sei, nicht zu überzeugen. Vielmehr muss es sich dabei um eine widerlegbare Vermutung handeln.

Im Rahmen der Beweiswürdigung ist es zulässig und oft notwendig, dass sich die Steuer- bzw. Steuerjustizbehörde auch auf Indizien stützt und aus letzteren Schlüsse auf relevante Tatsachen zieht (sog. natürliche Vermutungen; Urteil des Bundesgerichts 9C_251/2023 vom 26. Mai 2023, Erw. 3.2.4). Kann eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt festgestellt werden, lassen ein oder mehrere Indizien aber mit hinreichender Gewissheit vermuten, dass sie sich verwirklicht hat, kann die steuerpflichtige Person diese natürliche Vermutung entkräften, indem durch das Widerlegen der Indizien, der relevanten Tatsache oder des diese verbindenden Erfahrungssatzes den sogenannten Gegenbeweis angetreten wird (BGE 148 II 285, Erw. 3.1.2, mit Hinweisen). Vor diesem Hintergrund stellt die Annahme, dass derjenige Elternteil, welcher Kinderunterhaltsbeiträge erhält auch zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes bzw. der Kinder sorgt, eine Vermutung dar, welche sich angesichts der im Massenverfahren begrenzten Möglichkeiten der Sachverhaltsabklärungen als sachgerecht erweist. Dies entspricht auch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (siehe vorne Erw. II/3.2). Allerdings kann diese Vermutung widerlegt werden, wobei es der jeweiligen steuerpflichtigen Person obliegt, den Beweis des Gegenteils zu erbringen. Vorliegend ist dies der Beschwerdegegnerin mit ihrem Vorbringen und ihrer Auflistung der weiteren von ihr bezahlten Auslagen für die Kinder gelungen (siehe vorne Erw. II/2.4).

4.

Die vorliegenden Schlussfolgerungen führen schliesslich auch nicht zu einer Praxisänderung, wie dies das KStA geltend macht. Das Vorgehen der Steuerbehörden bedarf keiner Anpassung und kann unverändert bleiben. Weiterhin kann es im Rahmen der Steuerveranlagung als Akt der Massenverwaltung nicht Aufgabe der Steuerbehörde sein, in jedem Einzelfall von sich aus Nachforschungen und Berechnungen dazu anzustellen, wer von den Elternteilen tatsächlich mehr an den Unterhalt der Kinder beiträgt. Die Steuerbehörden und die Steuerpflichtigen dürfen weiterhin ohne weitere Abklärungen auf die Vermutung abstellen, dass derjenige Elternteil, welcher vom andern Elternteil Unterhaltszahlungen für das Kind oder die Kinder erhält, zur Hauptsache für den Unterhalt aufkommt. Auch wenn – wie im vorliegenden Fall – aus der Scheidungskonvention hervorgeht, dass ein Elternteil neben Kinderunterhaltsbeiträgen noch weitere Auslagen für die Kinder zu tragen hat, ist es Aufgabe desjenigen Elternteils, der aufgrund behaupteter überwiegender Unterhaltsleistung den Elterntarif beansprucht,

den Nachweis hierfür anzutreten, dass die Zuteilung des Elterntarifs gemäss der bundesgerichtlicher Rechtsprechung in seinem konkreten Fall den tatsächlichen Gegebenheiten nicht ausreichend Rechnung trägt (zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2019.171 vom 27. Januar 2020, Erw. II/2.1 f.). Eine nähere Prüfung der Sachlage ist daher nach wie vor erst dann vorzunehmen, wenn eine steuerpflichtige Person dies verlangt und hierzu die geltende Vermutung mit dem Beweis des Gegenteils umstösst.

5.

Zusammenfassend ist nach wie vor davon auszugehen, dass derjenige Elternteil, welcher Kinderunterhaltsbeiträge erhält, auch zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes bzw. der Kinder sorgt. Es handelt sich dabei um eine Vermutung, welche mit dem Beweis des Gegenteils widerlegt werden kann. Die Anwendung des Elterntarifs hat nicht zwingend der Gewährung des Kinderabzugs zu folgen und diese sind auch nicht zwangsläufig an dasselbe Steuersubjekt anzuknüpfen.

Vorliegend ist der Beschwerdegegnerin mit ihrer Auflistung der weiteren Ausgaben für die Kinder der Beweis des Gegenteils gelungen. In der Steuerperiode 2020 ist sie zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder aufgetreten und sie ist zum Elterntarif zu veranlagten. Die Beschwerde des KStA erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

III.

1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu Lasten des KStA, welches als Behörde Beschwerde geführt und damit vermögensrechtliche Interessen des Gemeinwesens verfolgt hat (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG; AGVE 2009, S. 287). Das KStA hat der Beschwerdegegnerin überdies die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren entstandenen Parteikosten zu ersetzen (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

2.

2.1.

Zur Festlegung der Höhe der Parteientschädigung ist das Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; SAR 291.150) massgebend (§ 1 Abs. 1 AnwT).

2.2.

Die Entschädigung in Verwaltungssachen bestimmt sich nach den §§ 8a ff. AnwT. Vorliegend gilt als Streitwert die Differenz der Steuerbelastung bei Anwendung des Alleinstehendentarifs im Vergleich zur Anwendung des Elterntarifs. In vermögensrechtlichen Streitigkeiten wie der vorliegenden ist gemäss § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 AnwT die Entschädigung bei einem Streitwert bis Fr. 20'000.00 in der Grössenordnung von Fr. 600.00 bis Fr. 4'000.00 festzulegen. Innerhalb der vorgesehenen Rahmenbeträge

richtet sich die Entschädigung nach dem mutmasslichen Aufwand des Anwalts bzw. der Anwältin, nach der Bedeutung und der Schwierigkeit des Falles (§ 8a Abs. 2 AnwT). Im vorliegenden Fall sind Bedeutung und Schwierigkeit des Falles als überdurchschnittlich sowie der mutmassliche Aufwand der Rechtsvertreterin als durchschnittlich einzustufen. Damit erweist sich für die Vertretung der Beschwerdegegnerin eine Entschädigung von Fr. 3'000.00 (inkl. Auslagen und MWST) als angemessen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'650.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 272.00, gesamthaft Fr. 1'922.00, sind vom Kantonalen Steueramt zu bezahlen.

3.

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, der Beschwerdegegnerin die vor Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 3'000.00 (inkl. Auslagen und MWST) zu ersetzen.

Zustellung an:

das Kantonale Steueramt

die Beschwerdegegnerin (Vertreterin)

den Stadtrat Q. _____

die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene

Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen
(Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 5. November 2024

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin

J. Huber

Peter