

3-RV.2022.49

P 122

Urteil vom 31. August 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Lämmli Richter Biondo Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 24. März 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. November 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 103'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 168'000.00 veranlagt. Dieser Veranlagung liegen Kinderbetreuungskosten von CHF 6'152.00 (75% von CHF 8'201.25) zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. November 2021 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 12. Dezember 2021 Einsprache und stellten folgenden Antrag:

"Wir beantragen, die Veranlagung 2018 auf folgende Faktoren festzusetzen:

Einkommen CHF 102'700.00 / Vermögen CHF 168'000.00"

3.

Mit Entscheid vom 24. März 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. März 2022 (Zustellung am 28. März 2022) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 18. April 2022 (Postaufgabe am 19. April 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen,

das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sei auf CHF 102'700.00 festzusetzen.

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

5.

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

6.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. 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.

Der Rekurrent arbeitete im Jahr 2018 mit einem 90 %-Pensum bei der C._____ in R._____ als (...). Die Rekurrentin war im Jahr 2018 als (...) tätig, vom 1. Januar bis 31. Juli mit einem 36 %-Pensum in S._____ und vom 1. August bis 31. Dezember mit einem 43 %-Pensum in Q._____. Im Monat Februar übte sie zudem in geringem Umfang eine Nebenerwerbstätigkeit bei der I._____ (Nettolohn von CHF 150.05) aus.

2.2.

Für die Betreuung der beiden Kinder in der "D._____" entstanden die folgenden Kosten (vgl. Steuerbescheinigung vom 11. Januar 2019):

E._____ (geb. tt.mm.2013)	CHF	3'013.50
F._____ (geb. tt.mm.2014)	CHF	4'762.80
Total	CHF	7'776.30

2.3.

Im Weiteren stellte der Trägerverein G._____ den Rekurrenten für die Spielgruppe von F._____ Kosten von CHF 425.00 (5 Monate à CHF 85.00) in Rechnung (vgl. Steuerbescheinigung vom 25. März 2019). Gemäss Angaben des Rekurrenten im Veranlagungsverfahren fand die Spielgruppe von F._____ jeweils am Montagmorgen statt.

2.4.

Die Rekurrenten beantragen, dass 90 % der ausgewiesenen Kosten (CHF 8'201.25; recte: CHF 8'201.30), das heisst (aufgerundet) CHF 7'382.00 als Kinderbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen seien.

2.5.

Die Vorinstanz hat lediglich 75 % der ausgewiesenen Kosten, das heisst CHF 6'152.00 zum Abzug zugelassen.

3.

3.1.

Gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. m des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990

(Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) sind allgemeine Abzüge die nachgewiesenen Kosten, bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag, für die Drittbetreuung jedes Kindes, das das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichtigen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen.

3.2.

Im Sinne der vertikalen und horizontalen Harmonisierung sollte der Abzug für die Fremdbetreuungskosten zwingend sowohl im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) als auch im StHG verankert und an die gleichen Voraussetzungen geknüpft werden. Die Bestimmung gibt neu vor, dass die Kinderbetreuungskosten als anorganischer Abzug nicht nur bei Erwerbstätigkeit der Eltern, sondern auch im Fall von Erwerbsunfähigkeit oder Ausbildung der Eltern zum Abzug zugelassen werden sollen. Die Kantone können wie bisher die Abzugshöhe selbst bestimmen (Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern, BBl 2009 4750 und 4767).

3.3.

Der Kanton Aargau hat die Vorgaben von Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG in § 40 Abs. 1 lit. n StG und § 26a StGV umgesetzt.

Von den Einkünften werden abgezogen die nachgewiesenen Kosten, höchstens jedoch CHF 10'000.00, für die Drittbetreuung jedes Kindes, welches das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichtigen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, der Ausbildung oder der Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen. Der Maximalbetrag gilt für Verhältnisse mit einem Vollzeitpensum (§ 40 Abs. 1 lit. n StG).

Lebenshaltungskosten gelten nicht als Kinderbetreuungskosten. Sie werden pauschal mit 25 % der nachgewiesenen Kosten berücksichtigt (§ 26a Abs. 1 StGV; Fassung in Kraft bis am 31. Dezember 2021).

Kinderbetreuungskosten sind nur abzugsfähig bei einer tatsächlichen Verhinderung, die Kinder selbst zu betreuen. Bei Ehepaaren liegt eine solche vor, wenn beide Elternteile gleichzeitig einer Erwerbstätigkeit nachgehen beziehungsweise in Ausbildung stehen oder erwerbsunfähig sind. Dies gilt sinngemäss auch für unverheiratete Personen, die mit Kindern zusammen in einem Haushalt leben (Konkubinats; § 26a Abs. 2 StGV).

Die betreuende Person muss das 16. Altersjahr vollendet haben (§ 26a Abs. 3 StGV).

Im Übrigen gelten die Ausführungsbestimmungen zur direkten Bundessteuer (§ 26a Abs. 4 StGV).

3.4.

Kinderbetreuungskosten sind nur abzugsfähig, soweit sie für die Berufsausübung, Ausbildung oder bei Erwerbsunfähigkeit unmittelbar notwendig sind. Zum Abzug zugelassen sind nur die Mehrkosten für die Drittbetreuung der Kinder. Abzugsfähig sind daher nur diejenigen Kosten für die Drittbetreuung von Kindern, welche nach Abzug der im eigenen Haushalt eingesparten privaten Lebenshaltungskosten verbleiben (Merkblatt "Kinderbetreuungskosten" des Kantonalen Steueramtes vom 30. September 2001, Stand 1. Januar 2015, nachfolgend: Merkblatt "Kinderbetreuungskosten", Ziff. 4.1). Zu den Auslagen für die Drittbetreuung von Kindern zählen insbesondere die selbst bezahlten Kosten für die auswärtige Kinderbetreuung in Kinderhorten, Spielgruppen und Tagesfamilien, die Auslagen für Mittagstische, Tagesstrukturen sowie der Betreuungskostenanteil bei Tagesschulen und Internaten (Merkblatt "Kinderbetreuungskosten", Ziff. 4.2). Nicht zum Abzug zugelassen werden die privaten Lebenshaltungskosten. Dazu zählen insbesondere die Kosten für Miete, Heizung, Strom und Ähnliches sowie die Auslagen für Löhne an Hausangestellte, Haushaltshilfen, Reinigungsfachpersonen usw. (Merkblatt "Kinderbetreuungskosten", Ziff. 4.4). Pro Kind können 75 % der nachgewiesenen Kinderbetreuungskosten, maximal jedoch CHF 10'000.00 in Abzug gebracht werden. Bei Erwerbstätigkeit gilt der Maximalbetrag von CHF 10'000.00 für Verhältnisse mit Vollzeitpensen; bei Teilzeitpensen wird der Maximalbetrag anteilmässig gekürzt (Merkblatt "Kinderbetreuungskosten", Ziff. 4.5).

3.5.

Abziehbar sind beispielsweise Taggelder für private und öffentliche Organisationen wie Kinderkrippen oder Kinderhorte. Als abziehbare Kinderdrittbetreuungskosten kommen auch Vergütungen an Personen, welche die Betreuung von Kindern haupt- oder nebenberuflich ausüben, wie etwa Tagesmütter oder Tagesfamilien, in Frage. Fallen im Rahmen der Drittbetreuung auch Kosten für die Verpflegung oder für anderen Unterhalt der Kinder an, so sind diese als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und können nicht in Abzug gebracht werden. Solche Kosten würden auch entstehen, wenn die Kinder nicht durch Dritte betreut würden (Kreisschreiben der ESTV Nr. 30 vom 21. Dezember 2010 "Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]", Ziff. 8.5).

3.6.

Beim Merkblatt "Kinderbetreuungskosten" sowie dem ESTV-Kreisschreiben Nr. 30/2010 handelt es sich um Verwaltungsverordnungen. Diese richten sich an die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, insbesondere also an die Verwaltungsbehörden. Verwal-

tungsverordnungen statuieren keine neuen Rechte und Pflichten für Private, sondern bezwecken, Gewähr für eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen durch die Verwaltung zu bieten. In Nachachtung dieses Zwecks berücksichtigen auch die Gerichte Verwaltungsverordnungen bei der Auslegung des inländischen Rechts, obschon Verwaltungsverordnungen für die Gerichte an sich nicht verbindlich sind. Vorausgesetzt wird dabei immerhin, dass die betroffene Verwaltungsverordnung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Mit anderen Worten weichen die Gerichte nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BGE 146 I 105 E. 4.1).

3.7.

Das Spezialverwaltungsgericht führt in seinem Urteil vom 20. Februar 2020 (3-BB.2019.20) betreffend direkte Bundessteuer 2017 der Rekurrenten Folgendes aus:

"3.2.

3.2.1.

Die Beschwerdeführer sind der Auffassung, dass gemäss Art. 33 Abs. 3 DBG die für die Kinderbetreuung angefallenen Kosten von CHF 8'900.70 vollumfänglich, und nicht nur zu 75%, d.h. mit CHF 6'676.00, zum Abzug zuzulassen seien, weil für die Kürzung im Bundessteuerrecht keine gesetzliche Grundlage bestehe.

3.2.2.

Abzugsfähig sind die effektiv nachgewiesenen Kosten für die Drittbetreuung. Darunter sind nur die Kosten zu verstehen, die durch die reine Betreuungsarbeit entstanden sind. Fallen im Rahmen der Drittbetreuung auch Kosten für die Verpflegung oder für anderen Unterhalt der Kinder an, so sind diese als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und können nicht in Abzug gebracht werden. Solche Kosten würden auch entstehen, wenn die Kinder nicht durch Dritte betreut würden (Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien und Kindern vom 20. Mai 2009, S. 4766; Kreisschreiben Nr. 30 'Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]' vom 21. Dezember 2010, S. 16). Die Drittbetreuungskosten sind daher bei der direkten Bundessteuer nach dem Willen des Gesetzgebers um die darin enthaltenen, steuerlich nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten zu kürzen.

3.2.3.

Weil Lebenshaltungskosten nicht als Kinderbetreuungskosten gelten, werden im Kanton Aargau (aus praktischen Gründen) pauschal 25% der nachgewiesenen Drittbetreuungskosten nicht zum Abzug zugelassen (§ 26a Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV]). Die Steuerkommission Q._____ hat in Anlehnung an diese kantonale Bestimmung auch bei

der direkten Bundessteuer nur 75% der für die Kinderdrittbetreuung aufgelaufenen Kosten zum Abzug zugelassen.

3.3.

3.3.1.

Die Beschwerdeführer wenden dagegen ein, eine Kürzung der Kinderbetreuungskosten mit der Begründung, es seien darin auch die Verpflegungskosten enthalten, sei nicht zulässig, weil eine Betreuung inklusive Verpflegung pro Stunde günstiger sei als eine Betreuung ohne Verpflegung, die Verpflegungskosten für die Festsetzung der Tarife somit nicht von Belang seien. Ihre Ausführungen basieren auf den folgenden Tarifen der 'D._____' (vgl. Beschwerde, S. 2):

'CHF 105.00 für den ganzen Tag inkl. Mittagessen / entspricht CHF 9.13/Stunde
CHF 75.00 für den halben Tag inkl. Mittagessen / entspricht CHF 10.00/Stunde
CHF 55.00 für den halben Tag ohne Mittagessen / entspricht
CHF 12.22/Stunde'

3.3.2.

Bei einer Ganztagesbetreuung sind im Preis von CHF 105.00/Tag (vgl. Tarifreglement der 'D._____') ein gemeinsames Frühstück (7.30 Uhr – 8.00 Uhr), ein Znüni (9.30 Uhr – 10.00 Uhr), das Mittagessen (11.00 Uhr – 12.00 Uhr) sowie ein Zvieri (15.30 Uhr – 16.00 Uhr) enthalten (vgl. Merkblatt Tagesablauf der 'D._____'). Das Mittagessen wird aus der Küche der J._____ geliefert (vgl. Verpflegung & Qualitätslabel 'H._____' der 'D._____'). Die dadurch anfallenden Kosten sind nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten (vgl. Erw. 3.2.2). Sie sind daher von den angefallenen Betreuungskosten abzuziehen.

3.3.3.

Das Kantonale Steueramt hat im Auftrag der grossrätlichen Kommission Nr. 07 'Steuergesetz' den Bericht zum 'Abzug von Drittbetreuungskosten für im gleichen Haushalt lebende Kinder als Berufskosten' vom 5. Dezember 1997 verfasst (Materialien zum Steuergesetz vom 15. Dezember 1998, Band 4.3, Arbeitspapier zur 28. Sitzung der Grossratskommission vom 13. Dezember 1997). Darin wird das Folgende ausgeführt (S. 3):

'In den Betreuungskosten sind in der Regel nebst dem eigentlichen Lohn der betreuenden Personen folgende Auslagen enthalten: Wohnanteil, Heizung, Strom, Wasser, Unterhalt der Wohneinrichtung, allenfalls Spielsachen, Bastelmaterial usw. Bei diesen Auslagen handelt es sich um nicht abziehbare Lebenshaltungskosten, welche nicht den Charakter von Mehrkosten haben, da durch die auswärtige Betreuung zu Hause ein entsprechender Minderaufwand resultiert. Der Anteil der Lebenshaltungskosten, welche mit dem Kinderabzug abgegolten sind, ist von der ausgewiesenen Zahlung in Abzug zu bringen.

3.3.4.

Von 08.00 Uhr – 09.30 Uhr, 10.00 Uhr – 10.30 Uhr, 14.00 Uhr – 15.30 Uhr und 16.30 Uhr – 18 Uhr stehen 'Spielen / Bewegen / Werken' auf dem Programm (vgl. Merkblatt Tagesablauf der 'D._____'). Dafür werden Spielsachen, Bastelmaterial, Einrichtungsgegenstände, Räumlichkeiten und Energie benötigt. Die dadurch entstehenden Kosten sind im Tarif der 'D._____'

enthalten und stellen, wie die Verpflegungskosten, nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar. Sie sind daher ebenfalls von den angefallenen Betreuungskosten abzuziehen.

3.3.5.

Das Einkommenssteuerrecht ist Massenfallrecht und muss deshalb einfach und erhebungswirtschaftlich konzipiert sein. In steuerrechtlichen Angelegenheiten ist stets ein tragfähiger Kompromiss zwischen der nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sachgerechten, differenzierenden Lösung und dem faktisch Möglichen anzustreben. Bei Auslegung steuerrechtlicher Normen ist somit fortwährend dem Aspekt der praktischen Durchführbarkeit gebührend Rechnung zu tragen. Mit Pauschalierungen können die Steuerbehörden auf die Überprüfung der konkreten Verhältnisse im Einzelfall verzichten und ihren Berechnungen einen typischen Durchschnittssachverhalt zu Grunde legen, sodass aufwändige Nachforschungen und Belegsammlungen für Steuerbehörden und Steuerpflichtige vermieden werden können. In Anbetracht des grossen Arbeitsanfalls der Steuerbehörden kann nicht jeder Verästelung des Einzelfalles nachgegangen werden (VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE.2014.17]). Eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Steuerrechts ist daher unausweichlich und zulässig (Bundesgerichtsurteil vom 6. Februar 2018 [2C_685/2017]).

3.3.6.

Die Steuerbescheinigung der 'D._____' unterscheidet nicht zwischen (abziehbaren) Betreuungs- und (nicht abziehbaren) Lebenshaltungskosten. Da sich der in den Kinderbetreuungskosten enthaltene Anteil der (nicht abziehbaren) Lebenshaltungskosten ohne zusätzliche Angaben, deren Erhebung mit einem unverhältnismässig hohen Aufwand verbunden wäre, nicht ermitteln lässt, ist eine Pauschalierung gemäss der dargelegten Rechtsprechung sachgerecht und zulässig.

3.3.7.

Das Steueramt des Kantons Aargau hat ein Merkblatt betreffend 'Einkünfte aus Kinderbetreuung' erlassen (Ausgabedatum 17. Juni 2002, Stand 1. Januar 2015, gültig ab 2014). Dieses Merkblatt behandelt unter anderem die Einkünfte von Personen, die Kinder aus fremden Haushalten an Tages-, Wochen- oder Dauerplätzen betreuen. Darin werden die (pauschalen) Kosten für aus fremden Haushalten betreute Kinder festgelegt, welche vom durch Kinderbetreuung erzielten Einkommen abgezogen werden können. Für Kinder bis 6-jährig wird von den folgenden Aufwendungen ausgegangen (Merkblatt 'Einkünfte aus Kinderbetreuung', S. 3):

Selbstkosten vollständige Verpflegung	CHF	1'440.00
Anteil Miete und Nebenkosten	CHF	1'800.00
Total Aufwand / Jahr	CHF	3'240.00
Total Aufwand / Monat	CHF	270.00
Aufwand / Tag bei voller Verpflegung	CHF	9.00
Aufwand / Tag nur mit Mittagessen	CHF	7.00

Bei einem bis 6-jährigen Pflegekind, welches definitionsgemäss tags- und nachtsüber zur Betreuung aufgenommen wird, werden für 'Nebenkosten, Transportkosten, Mobiliar, Körperpflege, Spielsachen usw.' zusätzlich jährlich

CHF 1'080.00 sowie für 'Kleider, Wäsche, Schuhe, sowie deren Unterhalt und Reinigung (soweit durch die Pflegeeltern getragen)' zusätzlich jährlich CHF 720.00 angerechnet, woraus ein Aufwand pro Tag von CHF 14.00 resultiert.

3.3.8.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts ist es sachgerecht, bei der Festsetzung der Lebenshaltungskosten eines Kindes, welche von den durch die Betreuung von fremden Kindern im eigenen Haushalt erzielten Einkünften abgezogen werden können und bei der Festsetzung der steuerlich nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten eines Kindes bei dessen Betreuung in einer Kindertagesstätte die gleichen Massstäbe anzuwenden.

3.3.9.

Da die beiden Töchter der Beschwerdeführer nur tagsüber in der 'D._____' betreut wurden und dort auch kein Nachtessen einnahmen, können für diese nicht die Lebenshaltungskosten für ein Pflegekind von CHF 14.00 pro Tag herangezogen werden, da diese auch die Kosten für Kleider etc. enthalten, welche vorliegend von den Beschwerdeführern selbst getragen werden. Andererseits sind die bei Betreuung von fremden Kindern im eigenen Haushalt auf CHF 7.00 bzw. CHF 9.00 pro Tag festgesetzten Lebenshaltungskosten zu tief, weil darin nichts für Spielsachen, basteln etc. enthalten ist. Die Lebenshaltungskosten eines bis 6-jährigen Kindes bei Betreuung in einer Kindertagesstätte liegen also irgendwo dazwischen. Die von der Steuerkommission Q.____ in Analogie zu § 26a Abs. 1 StGV auf CHF 26.25 (25% von CHF 105.00) pro Tag festgesetzten, nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten erweisen sich somit als überhöht, auch wenn berücksichtigt wird, dass die 'D._____' die Mittagessen nicht selbst zubereitet, sondern von auswärts bezieht, was entsprechende (steuerlich nicht abziehbare) Mehrkosten verursacht. Bei der direkten Bundessteuer darf daher nicht unbesehen auf die in der kantonalen Verordnung zum Steuergesetz des Kantons Aargau festgelegte Pauschale abgestellt werden.

Wie es sich bei den Kantons- und Gemeindesteuern verhält, konnte das Spezialverwaltungsgericht im Urteil vom 24. Januar 2019 (3-RV.2018.12) offenlassen. Weil im damaligen Rekurs keine Einwendungen erhoben wurden, welche eine Herabsetzung der Pauschale von 25% hätten rechtfertigen können, bestand für das Spezialverwaltungsgericht keine Veranlassung, sich mit der Höhe der Pauschale zu befassen.

3.3.10.

Es ist nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts, erstinstanzlich den für die direkte Bundessteuer anwendbaren Prozentsatz bzw. Pauschalbetrag für die in den Kinderbetreuungskosten enthaltenen, nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten eines bis 6-jährigen Kindes festzusetzen. Da es sich dabei um einen Grundsatzentscheid handelt, wird der Steuerkommission Q.____ empfohlen, dies in Zusammenarbeit bzw. Absprache mit dem Kantonalen Steueramt zu tun."

3.8.

Aufgrund dieses Urteils wurde § 26a Abs. 1 Satz 2 StGV dahingehend angepasst, dass die Lebenshaltungskosten pauschal mit 10 % der nachgewiesenen Kosten berücksichtigt werden. Diese Verordnungsänderung trat am 1. Januar 2022 in Kraft. Das Kantonale Steueramt führt diesbezüglich im Bereinigten Bericht vom 22. Juli 2021 zur Änderung der StGV Folgendes aus (Ziff. 2.1 f.):

"(...) Die Steuerjustiz hat sich mangels substantiierter Bestreitung noch nie zur Höhe der pauschalen Kürzung der Kinderbetreuungskosten in § 26a StGV für die Kantons- und Gemeindesteuern geäussert (vgl. SGE 3-RV.2018.12 vom 24. Januar 2019, E. 6.4.4, wonach sich das Gericht mangels konkreten 2 von 5 Einwendungen nicht mit der Höhe der Pauschale befasste). Demgegenüber musste das Spezialverwaltungsgericht die analoge Anwendung von § 26a Abs. 1 StGV bei der direkten Bundessteuer prüfen (SGE 3-BB.2019.20 vom 20. Februar 2020). Es entschied, dass auch bei der direkten Bundessteuer die Kinderbetreuungskosten um die steuerlich nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zu kürzen sind. Mangels einer Verordnungsvorgabe musste eine Berechnung vorgenommen werden. Im konkreten Fall (ganztägige Betreuung von zwei 3- beziehungsweise 4-jährigen Kindern mit Kosten pro Tag und Kind von Fr. 105.–) betrug nach dem Urteil der nicht abzugsfähige Lebenshaltungskostenanteil zwischen Fr. 9.– und Fr. 14.– pro Tag (8,6 % – 13,3 % der Kosten). Das Kantonale Steueramt hat das Urteil als grundsätzlich richtig erachtet und es dementsprechend nicht an das Verwaltungsgericht weitergezogen. Um jeweils aufwändige Abklärungen im Einzelfall zu verhindern, soll weiterhin eine Pauschale zur Anwendung kommen, welche eine Einzelfallberechnung ersetzt. In der aktuellen Praxis wenden die Steuerbehörden § 26a StGV für die direkte Bundessteuer analog an. Dies ist allerdings in vielen Fällen nicht zulässig, wie sich aus dem zitierten Urteil des Spezialverwaltungsgerichts 3-BB.2019.20 vom 20. Februar 2020 ergibt. Eine andere pauschale Festlegung der Lebenshaltungskosten bei der direkten Bundessteuer als bei den Kantons- und Gemeindesteuern würde in der Praxis seitens der Steuerpflichtigen unzählige, zeitaufwendige Fragen aufwerfen. Eine unterschiedliche Regelung bei der Bundessteuer und den Kantons- und Gemeindesteuern wäre sachlich nicht begründbar, zudem könnte eine gewisse rechtliche Unsicherheit bei einer gerichtlichen Überprüfung der bisherigen kantonalen Regelung bestehen. Aus diesen Gründen wird vorgeschlagen, die pauschalen Lebenshaltungskosten bei den Kantons- und Gemeindesteuern so festzusetzen, dass die entsprechende Regelung auf die direkte Bundessteuer analog angewandt werden kann.

2.2 Umsetzungsvorschlag

Ausgehend vom genannten Urteil ist eine Festsetzung der nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten in § 26a StGV für die Kantons- und Gemeindesteuern auf pauschal 10 % der Kosten sachgerecht. Im vom Gericht beurteilten Sachverhalt, ganztägige Betreuung von Kleinkindern in einer Kindertagesstätte (Kita), beliefen sich die nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zwischen 8,6 % und 13,3 %, also etwa 10 % der Kosten. Für Babys werden in der Regel höhere Tarife verlangt, weil deren Betreuung personalintensiver ist. Demzufolge ist in diesen Fällen der nicht abzugsfähige Lebenshaltungskostenanteil in

der Regel tiefer als bei der Betreuung von Kleinkindern. Demgegenüber sind die in den Kinderbetreuungskosten enthaltenen Lebenshaltungskosten bei der Betreuung von (Vor-)Schulkindern höher, weil bei diesen höhere Verpflegungskosten und weniger Personalaufwand anfallen (Ziff. 2.2)."

3.9.

Bei den direkten Bundessteuern 2017 und 2018 hat die Vorinstanz von den nachgewiesenen Kosten 90 % als Kinderbetreuungskosten zum Abzug zugelassen bzw. 10 % als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten eingestuft. Die Rekurrenten beantragen, dass betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 gleich zu verfahren sei.

4.

4.1.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die neue Regelung gemäss § 26a Abs. 1 Satz 2 StGV – und damit eine Berücksichtigung von pauschal 10 % der nachgewiesenen Kosten als Lebenshaltungskosten – vorliegend bereits hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2018, das heisst rückwirkend anzuwenden ist.

4.2.

Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat (BGE 144 I 81 E. 4.1 = Pra 108 [2019] Nr. 13). Die echte Rückwirkung ist im Lichte von Art. 5, Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) nur dann unbedenklich, wenn sie ausdrücklich in einem Gesetz vorgesehen ist oder sich daraus klar ergibt, in einem vernünftigen Rahmen zeitlich limitiert ist, nicht zu stossenden Ungleichheiten führt, einem schutzwürdigen öffentlichen Interesse dient und wohlerworbene Rechte respektiert. Stehen zwingende öffentliche Interessen auf dem Spiel, ist das neue Recht auch ohne ausdrückliche Gesetzesvorschrift ausnahmsweise sofort anzuwenden, selbst wenn die Vorinstanz den Sachverhalt nach altem Recht beurteilt hat. Zwingende Gründe für eine sofortige Anwendung des neuen Rechts hat das Bundesgericht insbesondere im Bereich des Gewässer-, Natur-, Heimat- und Umweltschutzrechts als gegeben erachtet (Bundesgerichtsurteil vom 27. April 2022 [2C_1005/2021] E. 4.1. m.w.H.).

4.3.

Die vorliegend von den Kinderbetreuungskosten auszuscheidenden Lebenshaltungskosten betreffen einen Sachverhalt, der sich gänzlich im Jahr 2018 und damit vor Inkrafttreten des neuen Rechts verwirklicht hat. Dessen Anwendung für die Steuerperiode 2018 käme daher einer echten Rückwirkung gleich. Da diese in der StGV weder ausdrücklich vorgesehen ist noch sich daraus ergibt und zudem keine zwingenden öffentlichen Interessen für eine sofortige Anwendung des neuen Rechts sprechen, ist grundsätzlich

die altrechtliche Regelung gemäss § 26a Abs. 1 Satz 2 StGV (nachfolgend: a§ 26a Abs. 1 Satz 2 StGV) anwendbar.

5.

5.1.

Die Rekurrenten machen geltend, dass eine pauschale Berücksichtigung in Höhe von 25 % der nachgewiesenen Kinderbetreuungskosten als Lebenshaltungskosten gemäss a§ 26a Abs. 1 Satz 2 StGV gegen Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG und § 40 Abs. 1 lit. n StG verstosse.

5.2.

Gemäss § 41 Abs. 1 lit. a StG sind unter anderem die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie nicht abziehbar. Damit sind Lebenshaltungskosten gemeint (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 41 StG N 3 ff.). Zudem sind auch nach dem Willen des Bundesgesetzgebers nur die effektiv nachgewiesenen Kosten für die Drittbetreuung, das heisst die Kosten, die durch die reine Betreuungsarbeit entstanden sind, abzugsfähig. Fallen im Rahmen der Drittbetreuung auch Kosten für die Verpflegung oder für anderen Unterhalt der Kinder an, so sind diese als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und können nicht in Abzug gebracht werden (BBI 2009 4750 und 4766; Bereinigter Bericht des Kantonalen Steueramtes vom 7. November 2012 zur Teilrevision der StGV, S. 3). Sodann erweist sich eine Pauschalisierung der Lebenshaltungskosten grundsätzlich nicht als gesetzeswidrig (E. 3.7. sowie Bundesgerichtsurteil vom 23. Juni 2022 [2C_533/2021] E. 5.3.). Somit ist der Regierungsrat ermächtigt, den nicht abzugsfähigen Teil der Kinderbetreuungskosten pauschal festzusetzen.

5.3.

Näherer Prüfung bedarf hingegen, ob a§ 26a Abs. 1 Satz 2 StGV auch dann noch gesetzmässig ist, wenn die Pauschale von 25 % die effektiven Lebenshaltungskosten nachweislich übersteigt. Mit dieser Frage hatte sich das Spezialverwaltungsgericht bis anhin nicht zu beschäftigen. Immerhin wurde im SGE vom 24. Januar 2019 (3-RV.2018.12) Folgendes festgehalten:

"6.2.2.

Bei der Betreuung von Kindern in einer Kindertagesstätte oder durch eine Tagesmutter in von ihr bereitgestellten Räumlichkeiten ist es sachgerecht, von dem in Rechnung gestellten Betrag einen Abzug für darin enthaltene, steuerlich nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu machen. Wenn die Kinderbetreuung aber, wie vorliegend, bei den Steuerpflichtigen zu Hause erfolgt, ist in der für die Betreuung entrichteten Entschädigung kein Anteil für Kosten von Räumlichkeiten (inkl. Nebenkosten und Unterhalt der Einrichtung) sowie Bastelmaterial etc. enthalten, und es resultiert zu Hause auch kein entsprechender Minderaufwand. Die Entschädigung erfolgt vielmehr ausschliesslich für die geleis-

tete Betreuungsarbeit. Wenn die Kinderbetreuung zu Hause bei den Steuerpflichtigen erfolgt, ist daher grundsätzlich kein Abzug von der dafür geleisteten Entlöhnung vorzunehmen.

6.3.

Da vorliegend kein Anteil für geleistete Haushaltsarbeiten auszuscheiden ist und kein Abzug für nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu machen ist, sind die CHF 3'153.00 antragsgemäss in vollem Umfang als Kinderbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen."

5.4.

Im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz wird die Auffassung vertreten, es sei im Sinne einer für alle beteiligten Seiten zu begrüßenden praktischen und einfachen Handhabung dennoch festzuhalten, dass die in § 26a Abs. 1 Satz 2 StGV vorgenommene Begrenzung im StG keine gesetzliche Grundlage finde. Allerdings erlaube Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG den Kantonen die Festsetzung des zum Abzug berechtigenden Betrags. Dennoch frage es sich, ob der Verordnungsweg der korrekte sei, die Pauschale festzulegen. Bei ausgewiesener, von einer steuerpflichtigen Person beigebrachten Rechnung, welche exakt zwischen Betreuungs- und Lebenshaltungskosten unterscheide, wäre es jedenfalls nicht korrekt, von den geltend gemachten Betreuungskosten noch einmal 25 % in Abzug zu bringen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 40 StG N 210m).

5.5.

5.5.1.

Gesetzesvertretende Verordnungen beruhen auf einer Ermächtigung durch ein Gesetz, das noch keine vollständige materielle Regelung enthält. Solche Verordnungen fügen der weitmaschigen, sich auf das Grundsätzliche beschränkenden Regelung im Gesetz neue Normen hinzu. Die Kompetenz zum Erlass solcher Verordnungen setzt eine entsprechende Delegationsnorm im Gesetz voraus (BGE 141 II 169 E. 3.3; U. Häfelin / G. Müller / F. Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich 2020, N 96 f.).

5.5.2.

Der Anwendungsbereich von Vollziehungsverordnungen ist darauf beschränkt, die Bestimmungen des betreffenden Gesetzes durch Detailvorschriften näher auszuführen und mithin zur verbesserten Anwendbarkeit des Gesetzes beizutragen. Vollziehungsverordnungen führen die durch das Gesetz bereits begründeten Verpflichtungen und Berechtigungen näher aus, passen das schon im Gesetz Bestimmte den konkreten praktischen Gegebenheiten an. Sie dürfen nur dem durch das Gesetz geschaffenen Rahmen entsprechend die im Gesetz gegebenen Richtlinien ausfüllen, nicht ergänzen, insbesondere die Rechte der Betroffenen nicht einschränken oder ihnen neue Pflichten auferlegen (BGE 141 II 169 E. 3.3; BGE 139 II 460 E. 2.2; U. Häfelin / G. Müller / F. Uhlmann, a.a.O., N 99).

5.5.3.

§ 40 Abs. 1 lit. n StG enthält keine Delegationsnorm, welche dem Regierungsrat erlaubt, im Bereich der Kinderbetreuungskosten neue Normen hinzuzufügen. Bei a§ 26a Abs. 1 StGV handelt es sich daher um eine Vollziehungsverordnung, welche die Rechte der steuerpflichtigen Personen nicht weiter einschränken darf. Letzteres macht indes a§ 26a Abs. 1 Satz 2 StGV, soweit die effektiven Lebenshaltungskosten die Pauschale von 25 % der Kinderbetreuungskosten betragsmässig nicht erreichen. In diesem Fall verstösst die Regelung von a§ 26a Abs. 1 Satz 2 StGV gegen § 40 Abs. 1 lit. n StG und § 41 Abs. 1 lit. a StG.

5.5.4.

Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass sich die Pauschale von 25 % gemäss a§ 26a Abs. 1 Satz 2 StGV dann als gesetzeswidrig erweist, wenn die effektiven Lebenshaltungskosten nachweislich tiefer sind.

5.6.

5.6.1.

Das Kantonale Steueramt bringt vor, dass die Rekurrenten den historischen Kontext der pauschalen Kürzung von 25 % übersehen. Aus den Materialien bzw. im Gesetzgebungsverfahren diskutierten Ansätzen ergebe sich, dass es bei der Festlegung des pauschalen Einschlags nicht darum gegangen sei, den prozentualen Anteil der Verpflegungskosten möglichst exakt zu bestimmen, sondern vielmehr darum, den Abzug – auch im Sinne des geltenden Harmonisierungsrechts (Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG) – betragsmässig zu begrenzen.

5.6.2.

Mit dem Inkrafttreten der Totalrevision des StG sowie der StGV am 1. Januar 2001 wurde ein Kinderbetreuungsabzug in Form eines Berufskostenabzugs wie folgt eingeführt:

Als Berufskosten werden abgezogen die von den Steuerpflichtigen nachgewiesenen notwendigen Mehrkosten für die Drittbetreuung von Kindern, die im gleichen Haushalt leben (a§ 35 Abs. 1 lit. d StG; Regelung für die "Unselbstständige Erwerbstätigkeit"). Der Regierungsrat hat den maximal zulässigen Abzug festzusetzen (a§ 35 Abs. 2 StG).

Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (a§ 36 Abs. 1 StG). Dazu gehören insbesondere die von den Steuerpflichtigen nachgewiesenen notwendigen Mehrkosten für die Drittbetreuung von Kindern, die im gleichen Haushalt leben. Die Kosten sind separat auszuweisen und dürfen der Geschäftsbuchhaltung nicht belastet werden. Der Regierungsrat legt die maximal zulässigen Abzüge fest (a§ 36 Abs. 2 lit. e StG).

Als notwendige Berufskosten für die Drittbetreuung von im gleichen Haushalt lebenden Kindern, die das 16. Altersjahr noch nicht überschritten haben, können pro Kind 75 % der nachgewiesenen Kosten, maximal jedoch CHF 6'000.00 in Abzug gebracht werden. Der Maximalbetrag gilt für Verhältnisse mit Vollzeitpensen; bei Teilzeitpensen findet eine verhältnismässige Kürzung statt (a§ 16 Abs. 1 StGV).

5.6.3.

Das Kantonale Steueramt führt im "Bereinigten Bericht zum Entwurf der Verordnung zum Steuergesetz" vom 15. August 2000 Folgendes aus (S. 7):

"In der Botschaft zur zweiten Lesung des neuen Steuergesetzes stellte der Regierungsrat in Aussicht, 50% der ausgewiesenen Kinderbetreuungskosten als berufsnotwendige Mehrauslagen zuzulassen, wenn in der Kinderbetreuung eine Verpflegung mitenthalten ist, und 75%, wenn keine Verpflegung mitenthalten ist. Maximal sollte jedoch in jedem Fall nur Fr. 6'000.- geltend gemacht werden können. Der Grund der Differenzierung liegt darin, dass die steuerlich nicht abziehbaren Verpflegungskosten im ersten Fall zuhause eingespart werden können. Eine erneute Überprüfung hat gezeigt, dass die Differenz von 25% zu gross ist. Auch im Sinne einer Vereinfachung wird nun auf eine Differenzierung verzichtet, so dass die Steuerpflichtigen in jedem Fall 75% der Kosten, maximal Fr. 6'000.- abziehen können (Abs. 1). Diese Regelung ist für die Steuerpflichtigen verständlicher und für die Steuerbehörden wesentlich einfacher zu vollziehen."

5.6.4.

Dem Kantonalen Steueramt ist gestützt auf die obigen Ausführungen (E. 5.6.3.) zuzustimmen, dass es bei Einführung des Kinderbetreuungsabzugs darum ging, diesen mit der Pauschale von 75 % betragsmässig zu begrenzen (a§ 16 Abs. 1 StGV). Allerdings wurden mit dem heutigen § 40 Abs. 1 lit. n StG die Vorgaben des Bundesgesetzgebers umgesetzt (E. 3.2. f.; das Bundesgesetz vom 25. September 2009 über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern trat am 1. Januar 2011 in Kraft, § 40 Abs. 1 lit. n StG am 1. Januar 2014). Hierzu wurde im kantonalen Gesetzgebungsverfahren von Regierungsrat Roland Brogli Folgendes ausgeführt (Protokoll des Grossen Rates vom 22. November 2011, 98. Sitzung, S. 3728):

"Das revidierte Steuerharmonisierungsgesetz schreibt den Kantonen künftig einen allgemeinen Abzug vor. Diese systematische Einordnung muss auch im Aargauer Steuergesetz, so wie wir es jetzt hier vorgesehen haben, nachvollzogen werden. Der Abzug für die Kinderbetreuungskosten wird deshalb neu als allgemeiner Abzug im Steuergesetz geregelt und nicht mehr als Berufskostenabzug, wie das bis anhin der Fall war. Gleichzeitig ist auch der Maximalbetrag im Gesetz festzulegen, wobei es doch angezeigt ist, den Abzug auf das Niveau der direkten Bundessteuer von maximal 10'000 Franken zu erhöhen. (...)"

Der Maximalbetrag wurde somit neu auf Gesetzesstufe (§ 40 Abs. 1 lit. n StG) festgelegt, dies im Unterschied zur Pauschale von 25 %, welche nicht von der Verordnungs- in die Gesetzesstufe überführt wurde (a§ 16 Abs. 1 StGV und a§ 26a Abs. 1 Satz 2 StGV). Daraus ist zu schliessen, dass der Grosse Rat bei der Umsetzung der bundesrechtlichen Vorgaben den Kinderbetreuungsabzug nicht über den Gesetzestext von § 40 Abs. 1 lit. n StG und die effektiven Lebenshaltungskosten hinaus betragsmässig weiter begrenzen wollte. Der vom Kantonalen Steueramt vertretene Auffassung (E. 5.6.1.) kann somit bezüglich § 40 Abs. 1 lit. n StG nicht gefolgt werden.

5.7.

5.7.1.

Im SGE vom 20. Februar 2020 (3-BB.2019.20) wird betreffend die direkte Bundessteuer 2017 ausgeführt, dass vom Tagesarif von CHF 105.00 in der "D._____" die Lebenshaltungskosten für bis sechsjährige Kinder zwischen CHF 9.00 (8.57 %) und CHF 14.00 (13.3 %) betragen. Diese Zahlen gelten auch vorliegend, da die Töchter der Rekurrenten im Jahr 2018 ebenfalls in der "D._____" betreut wurden, damals vier bzw. fünf Jahre alt waren, und eine Tarifierpassung auf CHF 110.00 pro Tag erst per 1. August 2022 erfolgte (vgl. http://www.D._____; http://www.D._____).

5.7.2.

Die Rechnungen der "D._____" für die Betreuung von E._____ und F._____ im Jahr 2018 beinhalten Lebenshaltungskosten zwischen 8.57 % und 13.3 % und belaufen sich damit auf weniger als 25 % des Gesamtbetrags. Die Pauschale von 25 % gemäss a§ 26a Abs. 1 Satz 2 StGV erweist sich daher im vorliegenden Fall als gesetzeswidrig (E. 5.5.4.). Daher ist es sachgerecht, dem abgerundeten Durchschnitt von 8.57 % und 13.3 % entsprechend, von den Rechnungen der "D._____" für das Jahr 2018 10 % als Lebenshaltungskosten abzuziehen. Dabei ist hervorzuheben, dass nicht die neue Regelung gemäss § 26a Abs. 1 Satz 2 StGV angewendet wird (vgl. auch E. 4.). Vielmehr geht es um eine notwendige Korrektur der altrechtlichen Bestimmung, welche sich im vorliegenden Fall hinsichtlich der Pauschale von 25 % als gesetzeswidrig erweist.

5.8.

5.8.1.

Das Kantonale Steueramt macht geltend, dass die Steuerbehörden bei den Kantons- und Gemeindesteuern bis und mit Steuerperiode 2021 pauschal 25 % der nachgewiesenen Kosten nicht als Kinderbetreuungs-, sondern Lebenshaltungskosten berücksichtigt hätten. Wenn vorliegend für die Steuerperiode 2018 davon abgewichen werde, stelle dies eine Praxisänderung dar. Von besonderer Bedeutung bei einer Praxisänderung sei das Gebot

der Rechtsgleichheit. Zum heutigen Zeitpunkt sei ein Grossteil der Veranlagungen der Steuerperioden 2018, 2019 und 2020 rechtskräftig. All diesen Veranlagungen liege bei den steuerlich berücksichtigten Kinderbetreuungskosten die pauschale Kürzung von 25 % zugrunde. Würde die Kürzung in diesem Umfang für unzulässig erklärt und müsste die neue, ab der Steuerperiode 2022 geltende Praxis bereits auf frühere Steuerperioden angewendet werden, führe dies in den Steuerperioden 2018 bis 2021 zu einer rechtsungleichen Behandlung von aargauischen Steuerpflichtigen, die Kinderbetreuungskosten geltend machten. Da kein Revisionsgrund vorliege, müssten offene Fälle gemäss neuer Praxis veranlagt werden, während für rechtskräftig veranlagte Fälle alles beim Alten bliebe. Im Ergebnis käme damit nur eine kleine Minderheit von Steuerpflichtigen in den Genuss eines höheren Kinderbetreuungsabzugs, während der Grossteil der bereits rechtskräftig veranlagten Steuerpflichtigen nichts davon hätte. Da Praxisänderungen häufig dieselben Auswirkungen wie eine Gesetzesänderung hätten, seien auch die Grundsätze einer rückwirkenden Gesetzesänderung zu beachten. Müsste die per 1. Januar 2022 beschlossene Praxisänderung bereits für frühere Steuerperioden angewendet werden, käme dies einer verpönten echten Rückwirkung eines begünstigenden Erlasses gleich, weil sie sich lediglich für die kleine Minderheit der noch nicht rechtskräftig veranlagten Steuerpflichtigen positiv auswirken würde. Gegen eine rückwirkende Praxisänderung sprächen auch die Grundsätze von Treu und Glauben sowie der Rechtssicherheit (vgl. Vernehmlassung).

5.8.2.

Die Pauschale von 25 % gemäss dem für die Steuerperiode 2018 geltenden alten Recht erweist sich im vorliegenden Fall als gesetzeswidrig. Entscheidend ist einzig, ob der Umstand, dass die Pauschale von 25 % vorliegend nicht angewendet wird, hinsichtlich der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts eine Praxisänderung darstellt. Dies ist zu verneinen, da sich das Spezialverwaltungsgericht betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern noch nicht mit der Höhe dieser Pauschale zu befassen bzw. nicht darüber zu entscheiden hatte, ob diese auch dann zur Anwendung gelangt, wenn die Lebenshaltungskosten nachweislich tiefer sind. Fehlt es diesbezüglich bis anhin an einer Rechtsprechung, fällt eine Praxisänderung des Spezialverwaltungsgerichts ausser Betracht. Ein Gericht, welches eine Rechtsfrage erstmals zu beurteilen hat, ist an eine dazu bestehende (allenfalls) gesetzeswidrige Behördenpraxis nicht gebunden. Die erstmalige autoritative Anwendung eines Gesetzes bzw. einer Verordnung durch ein Gericht in Abweichung von einer unzutreffenden Anwendung durch eine Behörde ist nicht vergleichbar mit einer Anordnung einer gesetzlichen Rückwirkung (VGE vom 17. Februar 2015 [WBE.2014.280]). Ob aus Sicht der Steuerbehörden die Voraussetzungen für eine Praxisänderung vorliegen, kann mangels Relevanz für die Beurteilung des vorliegenden Rekurses offenbleiben.

5.9.

Somit betragen die steuerlich relevanten Kinderbetreuungskosten für F._____ in der "D._____" CHF 4'286.50 (90 % von CHF 4'762.80) und für E._____ CHF 2'712.15 (90 % von CHF 3'013.50). Der Anteil der Lebenshaltungskosten betreffend die Rechnung für die Spielgruppe von F._____ (E. 2.3.) kann, wie nachfolgend dargelegt, offenbleiben.

6.

6.1.

Der Maximalbetrag gemäss § 40 Abs. 1 lit. n StG von CHF 10'000.00 pro Kind gilt für Verhältnisse mit einem Vollzeitpensum.

6.2.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten im Jahr 2018 durchschnittlich zu 40 % gleichzeitig einer Erwerbstätigkeit nachgingen. Ein überlappendes Pensum ist Voraussetzung, dass überhaupt Kinderbetreuungskosten abgezogen werden können (§ 26a Abs. 2 Satz 2 StGV), da diese nur dann in einem direkten kausalen Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit stehen (§ 40 Abs. 1 lit. n StG).

6.3.

Die Vorinstanz führt aus, dass aufgrund der Kürzung von 25 % der nachgewiesenen Kosten als Lebenshaltungskosten die Deckelung zufolge Teilzeitpensums keinen Einfluss auf die Festlegung der abziehbaren Kinderbetreuungskosten habe (vgl. Einspracheentscheid). Diese Ausführungen sind gestützt auf die Berechnung der Vorinstanz im Einspracheentscheid zutreffend. Da die Kinderbetreuungskosten für F._____ mehr als CHF 4'000.00 pro Jahr betragen (E. 5.9.), wirkt sich die Regelung, wonach der Maximalbetrag von CHF 10'000.00 für Verhältnisse mit einem Vollzeitpensum gilt, vorliegend hingegen auf die Höhe der abziehbaren Kinderbetreuungskosten aus.

6.4.

Die Rekurrenten machen geltend, dass der Kanton Aargau bei der Eingrenzung des Maximalbetrags auf Verhältnisse bei einem Vollzeitpensum den ihm durch das StHG eingeräumten Rahmen überschreite, da es sich bei den Kinderbetreuungskosten um einen sogenannten Allgemeinen Abzug handle. Durch die Begrenzung könnten im Kanton Aargau die Kinderbetreuungskosten im direkten kausalen Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit nicht vollumfänglich abgezogen werden. Aus diesem Grund bestehe bei der direkten Bundessteuer auch keine Kürzung aufgrund des Arbeitspensums (vgl. Rekurs).

6.5.

Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG sieht vor, dass das kantonale Recht den Maximalbetrag der abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten festzulegen hat. Wenn

der Kanton Aargau den Maximalbetrag aufgrund des ihm durch Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG eingeräumten Spielraums also generell auf CHF 4'000.00 (statt CHF 10'000.00) begrenzen könnte, folgt daraus gemäss dem Grundsatz "a maiore minus", dass der kantonale Gesetzgeber erst recht den Maximalbetrag bei einem Pensum von 40 % auf CHF 4'000.00 festlegen kann. Sodann stimmt es, dass gewisse Kinderbetreuungskosten, obwohl sie im direkten kausalen Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit stehen, unter Umständen nicht abgezogen werden können. Dies gilt allerdings auch bei einem Vollzeitpensum, soweit die Betreuungskosten CHF 10'000.00 pro Kind übersteigen. Eine Abzugsfähigkeit unabhängig vom Pensum führt zudem zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung von Eltern mit zwei Vollzeitpensen gegenüber solchen mit Teilzeitpensen (beispielsweise 90 % und 50 %, wovon 50 % überlappend). Während Erstere bei jährlichen Krippenkosten von angenommen CHF 25'000.00 (5 Krippentage à CHF 5'000.00 pro Wochentag auf das ganze Jahr hochgerechnet) "nur" CHF 10'000.00 abziehen können, sind bei Letzteren die gesamten jährlichen Krippenkosten von CHF 10'000.00 (2 Krippentage à CHF 5'000.00 pro Wochentag auf das ganze Jahr hochgerechnet) abzugsfähig. Die pensumsspezifische Abzugsfähigkeit erweist sich daher sogar als gerechter. Entgegen der Ansicht der Rekurrenten verstösst die Regelung von § 40 Abs. 1 lit. n StG, wonach der Maximalbetrag für Verhältnisse mit einem Vollzeitpensum gilt, somit nicht gegen Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG, zumal auch der Lehre nichts Gegenteiliges zu entnehmen ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 40 StG N 210h; Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 33 DBG N 268; Basler Kommentar zum StHG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 9 StHG N 56b ff.).

6.6.

6.6.1.

Das Kantonale Steueramt führt im "Bereinigten Bericht zum Entwurf der Verordnung zum Steuergesetz" vom 15. August 2000 Folgendes aus (S. 7):

"Der Maximalbetrag (Anmerkung: CHF 6'000.00; E. 5.6.2.) ist auf die Verhältnisse bei Vollzeitpensen abgestimmt. Bei Teilzeitpensen ist der Maximalbetrag deshalb verhältnismässig zu kürzen (§ Abs. 1). Verrichtet beispielsweise der zweitverdienende Ehepartner ein halbes Arbeitspensum, beträgt der Maximalabzug Fr. 3'000.-."

Sodann äusserte sich Regierungsrat Roland Brogli im kantonalen Gesetzgebungsverfahren wie folgt (Protokoll des Grossen Rates vom 22. November 2011, 98. Sitzung, S. 3728):

"(...) Unter Fortführung des geltenden Rechts bezieht sich der Maximalbetrag auf Verhältnisse mit dem Vollzeitpensum. Bei Teilzeitpensen findet eine verhältnismässige Kürzung statt."

6.6.2.

Aus dem Wortlaut von § 40 Abs. 1 lit. n StG sowie den Materialien folgt, dass sich der Maximalbetrag bei zwei gemeinsam besteuerten Ehegatten nach dem tieferen der beiden Arbeitspensums bestimmt. Aufgrund des durchschnittlichen 40 %-Pensums der Rekurrentin beträgt der Maximalbetrag vorliegend demnach CHF 4'000.00 pro Kind.

6.7.

6.7.1.

Die Rekurrenten machen geltend, dass die Umsetzung des Kinderbetreuungsabzugs in Abhängigkeit des Arbeitspensums zu stossenden Ergebnissen führe.

6.7.2.

Pauschalierungen und Schematisierungen sind im Interesse der Praktikabilität erlaubt und letztlich auch geboten, soweit dadurch das Rechtsgleichheitsgebot nicht allzu stark berührt wird (Bundesgerichtsurteil vom 23. Juni 2022 [2C_533/2021] E. 5.3.). Generell lässt sich sagen, dass Eltern mit höheren Arbeitspensums mehr Fremdbetreuung benötigen als solche mit tieferen. Vor diesem Hintergrund erscheint die aargauische Regelung ohne Weiteres mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar.

6.7.3.

Den Rekurrenten kann sodann nicht gefolgt werden, soweit sie vorbringen, dass bei den von ihnen in der Rekursbeilage 2 aufgeführten drei Beispielen die Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten zwischen CHF 4'000.00 und CHF 0.00 schwanke. Zum einen gehen die Rekurrenten von einem falschen Begriff des überlappenden Pensums aus. Dieses ergibt sich nicht aus den zusammengezählten Pensums beider Elternteile abzüglich eines 100 %-Pensums, sondern bezieht sich auf die Zeit, in denen die Elternteile gleichzeitig einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Letzteres ist Voraussetzung, dass überhaupt Kinderbetreuungskosten abgezogen werden können (E. 6.2.). Der Maximalbetrag pro Kind richtet sich hingegen bei Erwerbstätigkeit beider Elternteile nach dem tieferen Arbeitspensum (E. 6.6.). Zum anderen betragen die abziehbaren Kinderbetreuungskosten gemäss Beispiel 3 der Rekursbeilage 2 (Arbeitspensum Mann: 80 %; Arbeitspensum Frau: 20 %; jeweils am Dienstag arbeiten beide Ehegatten ganztätig und lassen ihr Kind fremdbetreuen; jährliche Krippenkosten: CHF 5'000.00) nicht CHF 0.00, sondern CHF 2'000.00. Schliesslich könnten, um die Beispiele der Rekurrenten weiterzuführen, auch Eltern mit Vollzeitpensum bei jährlichen Krippenkosten von CHF 25'000.00 pro Kind bei weitem nicht sämtliche diesbezüglichen Ausgaben steuerlich abziehen.

6.8.

6.8.1.

Die Kinderbetreuungskosten für F._____ in der "D._____" betragen CHF 4'286.50 (90 % von CHF 4'762.80). Davon sind aufgrund des durchschnittlichen 40 %-Pensums der Rekurrentin CHF 4'000.00 abzugsfähig. Da der abzugsfähige Maximalbetrag bereits durch die Betreuung in der "D._____" ausgeschöpft wird, können die gesamten Kosten für die Spielgruppe von F._____ nicht abgezogen werden.

6.8.2.

Die Kinderbetreuungskosten für E._____ in der "D._____" betragen CHF 2'712.15 (90 % von CHF 3'013.50) und sind im gesamten Betrag abzugsfähig.

7.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit das steuerbare Einkommen gemäss Verfügung vom 24. November 2021 von CHF 103'958.00 um CHF 560.00 (CHF 6'712.00 - CHF 6'152.00) auf CHF 103'398.00 herabzusetzen.

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu rund 45 %. Sie haben daher 55 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 2 StG).

8.2.

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 103'300.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 255.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 655.00, zu 55 % mit CHF 360.25 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die 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

Fäs