

3-RV.2024.123

P 137

Urteil vom 23. Oktober 2025

Besetzung	Präsident Fischer Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

Rekurrentin	A. _____
-------------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 14. August 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2023
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. Mai 2024 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2023 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 38'900.00 veranlagt. Es wurde der Tarif A angewendet.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. Mai 2024 erhob A._____ mit Schreiben vom 28. Mai 2024 Einsprache und beantragte,

dass ihr der Tarif B für die Steuerperioden 2023 und 2024 (provisorische Steuerrechnung 2024) zu gewähren sei.

3.

Mit Entscheid vom 14. August 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 14. August 2024 (Zustellung am 24. September 2024) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 9. Oktober 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- Steuertarif B für die definitive Steuerveranlagung 2023, die provisorische Steuerveranlagung 2024 sowie für alle zukünftigen Steuerveranlagungen;
- halber Kinderabzug.

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

5.

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

6.

A._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2023. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Rekurrentin und B._____ sind die Eltern von C._____ (geboren am tt.mm. 2005). Ihre Ehe wurde mit Entscheid des Bezirksgerichts Q._____ vom 13. Juli 2018 geschieden. Gemäss diesem stand C._____ bis zu ihrer Volljährigkeit unter der alternierenden Obhut beider Eltern. B._____ ist ab dem 1. Februar 2021 bis zur Volljährigkeit bzw. bis zum ordentlichen Abschluss seiner Tochter zu monatlichen Kinderunterhaltsbeiträgen von CHF 500.00 verpflichtet. Zudem hat B._____ die Kosten für die Krankenkasse seiner Tochter alleine zu tragen. Die übrigen Kosten für Kleidung, Schule, Versicherungen, Taschengeld von C._____ tragen B._____ zu zwei Dritteln und die Rekurrentin zu einem Drittel (vgl. Dispositivziffer 3.2. des Scheidungsurteils). Schliesslich wird in diesem Urteil Vormerk genommen, dass die Eltern jeweils die während der Betreuung der Tochter direkt anfallenden Kosten tragen (vgl. Dispositivziffer 3.1.).

2.2.

Die Vorinstanz hat die Rekurrentin zum Tarif A besteuert. Im Einspracheentscheid wird zur Begründung ausgeführt, dass die Rekurrentin nicht zur Hauptsache für den Unterhalt ihrer Tochter aufkomme. Einen Kinderabzug hat die Rekurrentin weder in der Steuererklärung noch in ihrer Einsprache beantragt. Die Vorinstanz liess indessen für den Monat Januar 2023 anteilmässig einen Kinderabzug von CHF 950.00 (1/12 von CHF 11'400.00) zum Abzug zu (vgl. Details zur Veranlagungsverfügung).

2.3.

Die Rekurrentin beantragt die Besteuerung zum Tarif B betreffend die definitive Steuerveranlagung 2023, die provisorische Steuerveranlagung 2024 (provisorische Rechnung) und für alle zukünftigen Steuerveranlagungen sowie einen halben Kinderabzug für die Steuerperiode 2023.

3.

3.1.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Rekurrentin zum Tarif B zu besteuern ist.

3.2.

Für Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, ist der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens 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 (StHG) 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). 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 E. 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 (VGE vom 5. November 2024 [WBE.2023.268]).

3.3.

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann der reduzierte Elterntarif nur einem der beiden Elternteile gewährt werden, selbst wenn die Eltern die Kinder am Stichtag alternierend betreuten (Bundesgerichtsurteil vom 23. Juni 2022 [2C_533/2021] E. 7.; BGE 143 I 321 E. 6.4 = Pra 107 [2018] Nr. 93; BGE 133 II 305 E. 6.8 = Pra 97 [2008] Nr. 39; BGE 131 II 553 E. 3.3 = Pra 95 [2006] Nr. 78). Würden beide Elternteile, wenn sie geschieden sind oder getrennt leben, in den Genuss des Verheiratetentarifs kommen, liefe dies darauf hinaus, dass diese steuerpflichtigen Personen – ob sie nun mit einem neuen Partner zusammenleben oder nicht – besser gestellt würden als ein Ehepaar, bei welchem der Verheiratetentarif nur einmal anwendbar ist (BGE 143 I 321 E. 6.4 = Pra 107 [2018] Nr. 93).

3.4.

3.4.1.

Nebst dem Zusammenleben mit dem Kind im gleichen Haushalt hat als zweite Voraussetzung für die Gewährung des Elterntarifs die steuerpflichtige Person den Unterhalt für das Kind zur Hauptsache zu bestreiten. Die steuerpflichtige Person hat zunächst einen finanziellen Beitrag an die Lebenshaltungskosten des Kindes zu leisten. Wer den grösseren finanziellen

Beitrag an die Lebenshaltungskosten des Kindes leistet, gilt als derjenige Elternteil, welcher zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt (VGE vom 5. November 2024 [WBE.2023.268] m.w.H.).

3.4.2.

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 unterhaltsleistende 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 an den anderen Elternteil bezahlten Kinderunterhaltsbeiträge sind beim empfangenden Elternteil als eigene Ressourcen anzurechnen (VGE vom 5. November 2024 [WBE.2023.268]; Bundesgerichtsurteil vom 18. Oktober 2023 [9C_696/2022] E. 2.4.2.; Bundesgerichtsurteil vom 11. März 2019 [2C_905/2017] E. 2.1.2.; je m.w.H.).

3.4.3.

Von Interesse ist zudem die steuerliche Behandlung von Unterhaltsbeiträgen, die dem volljährigen Kind geleistet werden (vgl. Art. 277 Abs. 2 i.V.m. Art. 289 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]). Solche Unterhaltsbeiträge können vom unterhaltsverpflichteten Elternteil als "Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhaltspflichten" (§ 40 Abs. 1 lit. c StG in fine; Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG in fine) nicht vom Einkommen abgezogen werden; vielmehr werden sie steuerlich seinem eigenen Einkommen zugerechnet, woraus umgekehrt zu schliessen ist, dass er für den Unterhalt des mündigen Kindes sorgt (Bundesgerichtsurteil vom 11. März 2019 [2C_905/2017] E. 2.1.3.).

3.4.4.

Zur Klärung der Frage, wer den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet, greift keine stichtagbezogene Betrachtung. Vielmehr ist auf die gesamte Steuerperiode abzustellen (VGE vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.241]; SGE vom 24. April 2025 [3-RV.2024.23]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 43 StG N 6c).

3.5.

Die Rekurrentin führt aus, dass ihre Tochter im Jahr 2023 alternierend jeweils zwei Wochen bei ihr bzw. beim Vater gewohnt habe (vgl. E. 2.1.). Beiden Elternteilen seien in diesem Zusammenhang gleich hohe Ausgaben entstanden. Gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung sind diese Kosten für die Frage, welcher Elternteil zur Hauptsache für den Kinder-

unterhalt aufkommt, auszuklammern (VGE vom 5. November 2024 [WBE.2023.268]).

3.6.

Der Kinderunterhaltsbeitrag für den Monat Januar 2023 von CHF 500.00 ist steuerlich der Rekurrentin zuzurechnen, da deren Tochter bis am tt.mm. 2023 minderjährig war (E. 3.4.2.). Aufgrund der dargelegten Rechtsprechung sind die Kinderunterhaltsbeiträge, welche der Vater seiner Tochter nach Erreichen von deren Volljährigkeit ab Februar 2023 bezahlte, steuerlich diesem zuzurechnen (E. 3.4.3.). Die vom Vater getragenen Kinderunterhaltskosten von CHF 5'500.00 (elf Monate zu CHF 500.00; E. 2.1.), zuzüglich der Krankenkasse von C._____ sowie zwei Drittel von deren übrigen Kosten (E. 2.1.) übersteigen die diesbezüglich von der Rekurrentin geleisteten Beiträge (Kinderunterhaltsbeitrag von CHF 500.00 für den Monat Januar 2023 sowie ein Drittel der übrigen Kosten [E. 2.1.]). Die Rekurrentin bestritt den Unterhalt ihrer Tochter demnach nicht zur Hauptsache, weshalb ihr der Tarif B nicht gewährt werden kann.

3.7.

3.7.1.

Die Rekurrentin bringt vor, dass ihr in den Steuerjahren 2016 bis 2022 der Tarif B gewährt worden sei. Eine Änderung in der Steuerperiode 2023 sei für sie nicht nachvollziehbar.

3.7.2.

Zum einen kommt nach ständiger Praxis des Bundesgerichts einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3; Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2024 [9C_218/2024] E. 6.4.). Zum anderen haben sich die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse im Jahr 2023 geändert, was eine andere rechtliche Beurteilung rechtfertigt. Bis Ende Januar 2023 (C._____ ist seit dem tt.mm. 2023 volljährig) waren die Kinderunterhaltsbeiträge von monatlich CHF 500.00 der Rekurrentin als eigene Ressourcen anzurechnen (E. 3.4.2.), währenddessen diese Beiträge seit Ende Januar bzw. Anfang Februar 2023 steuerlich dem Einkommen von B._____ zugerechnet werden (E. 3.4.3.). Im Gegenzug muss die Rekurrentin die Kinderunterhaltsbeiträge von monatlich CHF 500.00, seitdem ihre Tochter volljährig ist, nicht mehr als Einkommen gemäss § 32 Abs. 1 lit. f StG versteuern (vgl. Veranlagungsdetails).

3.8.

Das Spezialverwaltungsgericht anerkennt, dass die Rekurrentin mit ihrer Vollzeittätigkeit im Mindestlohnbereich sowie einer Nebenerwerbstätigkeit im [...] einen aussergewöhnlichen Beitrag leistet, um finanziell unabhängig

sein zu können. Das führt jedoch aufgrund des Wortlauts von § 43 Abs. 2 StG – genauso wie ihr im Vergleich zu B._____ erheblich tieferes Einkommen – nicht dazu, dass die Besteuerung bei der Rekurrentin zum Elterntarif erfolgt. Die von der Rekurrentin vertretene Ansicht, wonach der Tarif B dem Elternteil mit dem kleineren Einkommen zu gewähren sei, entspricht nicht der vom Gesetzgeber gewählten Lösung.

3.9.

Der Rekurrentin kann demnach der Tarif B für die Steuerperiode 2023 nicht gewährt werden. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

4.

4.1.

4.1.1.

Die Rekurrentin beantragt im Weiteren den Tarif B für die provisorische Steuerrechnung 2024.

4.1.2.

Bei Steuerpflichtigen, die bis zum Abgabetermin der Steuererklärung die provisorische Rechnung noch nicht bezahlt haben, kann die Höhe der zu bezahlenden provisorischen Rechnung in einer Verfügung festgestellt werden. Gegen diese Verfügung kann innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erhoben werden (§ 223b Abs. 3 StG).

4.1.3.

Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid mit Verweis auf die vorgenannte Bestimmung richtig aus, dass weder im Zeitpunkt der Einsprache noch des Einspracheentscheids eine Verfügung betreffend die provisorische Rechnung der Rekurrentin für das Steuerjahr 2024 ergangen war. Die Vorinstanz ist daher sinngemäss zu Recht nicht auf den Antrag betreffend Tarif B für die provisorische Rechnung 2024 eingetreten. Aus den gleichen Gründen ist diesbezüglich auch der Rekurs abzuweisen.

4.2.

4.2.1.

Die Rekurrentin beantragt ausserdem den Tarif B für die definitive Veranlagung 2024 und die nachfolgenden Steuerjahre.

4.2.2.

Anfechtungsobjekt eines Rekurses kann nur ein Einspracheentscheid sein. Bezüglich der Steuerjahre 2024 und 2025 fehlt es an einem Einspracheentscheid, weshalb auf den genannten Antrag der Rekurrentin nicht einzutreten ist.

5.

5.1.

Die Rekurrentin beantragt sodann den halben Kinderabzug. Dabei handelt es sich gemessen am Einspracheverfahren um einen neuen Antrag.

5.2.

Nach der geltenden Rechtsprechung ist – unter anderem mit Blick darauf, dass das Spezialverwaltungsgericht sowohl zu Gunsten wie zu Lasten der Steuerpflichtigen über die Parteianträge hinausgehen darf (§ 197 Abs. 2 StG) – auch auf neue Begehren, die vor Abschluss des Behauptungsverfahrens gestellt werden, einzutreten. Bei neuen Begehren wird die Angelegenheit in der Regel an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese die erstinstanzliche Prüfung der Anträge vornehmen kann (SGE vom 23. Januar 2025 [3-RV.2023.119]).

5.3.

5.3.1.

Auf den im Rekurs neu gestellten Antrag kann somit eingetreten werden. Zudem kann vorliegend aus den folgenden Gründen auf eine Rückweisung verzichtet werden:

5.3.2.

Für den Monat Januar 2023 wurde der Rekurrentin bereits in der Veranlagung ein anteilmässiger Kinderabzug gemäss § 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG (1/12 von CHF 11'400.00: CHF 950.00) gewährt. Mangels eines Rechtsschutzinteresses ist in diesem Punkt nicht auf den Rekurs einzutreten.

5.3.3.

Für den Zeitraum von Ende Januar bis Ende Dezember 2023 steht der Rekurrentin nur dann ein Kinderabzug zu, wenn sie zur Hauptsache für den Unterhalt ihrer volljährigen Tochter aufkam (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG i.V.m. § 27 Abs. 1 StV). An dieser Voraussetzung fehlt es, wobei für die Begründung auf E. 3.6. verwiesen werden kann. Der Rekurs ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

6.

6.1.

Bei Nichtgewährung eines Kinderabzuges ist von Amtes wegen subsidiär zu prüfen, ob ein Unterstützungsabzug zu gewähren ist (SGE vom 31. August 2023 [3-RV.2022.38]).

6.2.

Vom Reineinkommen werden CHF 2'500.00 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

Eheteil 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.

6.3.

Die Tochter der Rekurrentin war im Jahr 2023 aufgrund ihrer Berufslehre nur beschränkt erwerbsfähig und zudem angesichts ihres Lehrlingslohns als [...] von netto CHF 10'252.00 pro Jahr unterstützungsbedürftig. Sodann geht aus den im Einspracheverfahren eingereichten Belegen und Aufstellungen hervor, dass der Rekurrentin im Jahr 2023 für den Aufenthalt der Tochter bei ihr monatliche Mehrkosten von CHF 190.00 (ohne Miete) entstanden. Im relevanten Zeitraum von Ende Januar bis Ende Dezember 2023 kam die Rekurrentin somit mindestens im Umfang von CHF 2'500.00 (elf Monate zu CHF 190.00: CHF 2'090.00; anteilige, den Betrag von CHF 410.00 übersteigende Mietkosten) für den Unterhalt ihrer Tochter auf. Der Rekurrentin ist deshalb ein Unterstützungsabzug von CHF 2'500.00 zu gewähren.

7.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das steuerbare Einkommen in teilweiser Gutheissung des Rekurses von CHF 38'992.00 um CHF 2'500.00 auf CHF 36'400.00 (E. 6.3.; CHF 36'492.00 wird gemäss § 43 Abs. 3 StG auf CHF 36'400.00 abgerundet) zu reduzieren ist. Im Übrigen ist der Rekurs abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin zu rund 15 %. Sie hat daher 85 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 2 StG).

8.2.

Der nicht vertretenen Rekurrentin ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

1.1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 36'400.00 festgesetzt.

1.2.

Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Rekurrentin hat die Gerichtsgebühr von CHF 600.00 im Umfang von 85 % mit CHF 510.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt 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, Obere Vorstadt 37, 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, 23. Oktober 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs