

3-RV.2024.27

P 31

Urteil vom 20. Februar 2025

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 7. Februar 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Juni 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 32'200.00 veranlagt. Dieser Veranlagung liegt der Tarif A zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Juni 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 26. Juni 2023 Einsprache und beantragte, es sei der Tarif B anzuwenden.

3.

Mit Entscheid vom 7. Februar 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 7. Februar 2024 (Zustellung am 23. Februar 2024) hat A._____ mit rechtzeitiger Einsprache (recte: Rekurs) vom 26. Februar 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1. Den Entscheid vom 07.02.2024 sei vollumfänglich aufzuheben.
2. Es sei mir den Anspruch auf die Besteuerung zum Tarif B zu anerkennen"

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._____ hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin lebte im Jahr 2022 zusammen mit ihrem Partner B. _____ und dem gemeinsamen Sohn, welcher unter der gemeinsamen elterlichen Sorge steht.

2.2.

Die Steuerkommission Q. _____ hat die Rekurrentin zum Tarif A besteuert, weil ihr Partner das höhere Reineinkommen hat und daher davon auszugehen ist, dass er zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt (vgl. Einspracheentscheid, S. 2).

2.3.

Die Rekurrentin beantragt, es sei die Besteuerung nach dem Tarif B vorzunehmen.

3.

3.1.

3.1.1.

Für Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, ist der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens anzuwenden (§ 43 Abs. 2 StG; Elterntarif).

Diese Regelung entspricht weitestgehend der einschlägigen Norm des Bundesrechts (Art. 36 Abs. 2^{bis} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). Wo die bundessteuerrechtliche und die kantonale 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, nicht nur die zu Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG ergangene Rechtsprechung, Kommentierungen und Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zu dieser Vor-

schrift zu beachten, sondern die beiden Vorschriften strikt gleichläufig anzuwenden (VGE vom 5. November 2024 [WBE.2023.268]).

3.1.2.

Zur Ehepaar- und Familienbesteuerung hat die ESTV ein Kreisschreiben erlassen (Kreisschreiben Nr. 30 vom 21. Dezember 2010 betreffend Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer; nachfolgend KS Nr. 30).

Beim KS Nr. 30 handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, welche sich an die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, insbesondere also an die Verwaltungsbehörden, richtet. Verwaltungsverordnungen 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).

3.1.3.

Für die Gewährung des Elterntarifs wird gemäss § 43 Abs. 2 StG ebenso wie nach Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person mit dem Kind im gleichen Haushalt zusammenlebt und dessen Unterhalt zur Hauptsache bestreitet.

3.1.4.

Gemäss KS Nr. 30 Ziff. 13.4.2 ist bei unverheiratet zusammenlebenden Eltern mit minderjährigem Kind (Konkubinatsfamilie), mit gemeinsamer elterlicher Sorge und keinen Unterhaltsleistungen davon auszugehen, dass der Elternteil mit dem höheren Einkommen hauptsächlich für den Unterhalt des Kindes aufkommt und daher den Elterntarif erhält. Wiederholt wird diese Regelung ausserdem in Ziff. 14.8 mit der Überschrift "Unverheiratete Eltern (gemeinsamer Haushalt), mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, keine Unterhaltszahlungen" und der zusätzlichen Prämisse, dass von keinem Elternteil ein Abzug für Unterhaltsbeiträge geltend gemacht wird. Danach soll in der Regel der Elternteil mit dem höheren Einkommen nach dem Elterntarif besteuert werden (KS Nr. 30 Ziff. 14.8.2).

3.1.5.

Die im BGE 133 II 305 E. 8.5 = Pra 97 [2008] Nr. 39 getroffene Annahme, dass demjenigen Elternteil der ermässigte Tarif zu gewähren ist, der das höhere Einkommen erzielt, wenn keine Unterhaltsbeiträge bezahlt werden und die alternierende Obhut zu gleichen Teilen wahrgenommen wird, da der Elternteil mit dem höheren Einkommen bedeutender zum Unterhalt des Kindes beiträgt, wurde in BGE 141 II 338 E. 6.3.2 = Pra 105 [2016] Nr. 45 präzisiert: Bei dieser Konstellation muss, falls die Eltern zu gleichen Teilen zum Unterhalt des Kindes beitragen, indem beide den gleichen Betrag bezahlen, der ermässigte Tarif demjenigen gewährt werden, der das niedrigere Einkommen hat. Dies begründet das Bundesgericht mit dem Umstand, dass das kleinere Einkommen proportional die bedeutendere Last trägt, wenn beide Elternteile die durch das Kind verursachten Kosten zu gleichen Teilen tragen (E. 6.3.1).

3.1.6.

Das Bundesgericht lässt offen, von welchem Einkommen bei der Beurteilung des Elterntarifs auszugehen ist. Gemäss dem KS Nr. 30 Ziff. 13.4.2 ist das höhere Reineinkommen entscheidend. Dass auf das höhere Reineinkommen abzustellen ist, wird zwar nur betreffend "Getrennt lebende Eltern mit minderjährigem Kind" erwähnt, muss jedoch auch betreffend "Unverheiratet zusammenlebende Eltern mit minderjährigem Kind (Konkubinat)" gelten.

4.

Vorab ist zu erwähnen, dass die Besteuerung von B._____ für das Jahr 2022 gemäss der rechtskräftigen definitiven Steuerveranlagung vom 20. Juni 2023 nach dem Tarif B erfolgte. Dies steht der Gewährung des Tarifs B auch bei Rekurrentin nicht entgegen, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, weil der Rekurrentin kein Nachteil entstehen darf, wenn sich die bei B._____ vorgenommene Betrachtungsweise im Nachhinein als falsch herausstellen sollte (SGE vom 19. Oktober 2023 [3-RV.2023.5]). Hinzu kommt, dass sich bei periodischen Steuern die Rechtskraft nicht nur auf eine bestimmte Steuerperiode, sondern auch nur auf eine bestimmte steuerpflichtige Person bezieht. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher vorliegend für die Kantons- und Gemeindesteuern der Rekurrentin abweichend von der definitiven Steuerveranlagung betreffend B._____ beurteilt werden (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 5.3.2.; Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Vorbemerkungen zu Art. 147-153a DBG N 11).

5.

5.1.

Die Rekurrentin lebt zusammen mit ihrem Sohn im gleichen Haushalt und erfüllt somit die erste Voraussetzung von § 43 Abs. 2 StG.

5.2.

Die Rekurrentin hat mit dem Rekurs den folgenden, von B._____ unterzeichneten "Bestätigungsbrief für A._____" vom 26. Februar 2024 eingereicht:

"Ich B._____ geboren am tt.mm.1987 bestätige das meine Partnerin A._____ geboren am tt.mm.1991 im Jahr 2022 mir miete jeden Monat die Hälfte bezahlt hat. wenn das Auto und Hausrat Versicherung kam auch die hälfte gab. Die Krankenkasse Ihr und von unserem Sohn hat sie bezahlt. Und denn Unterhalt für Lebensmittel haben wir uns weder geteilt."

Damit wird sinngemäss geltend gemacht, dass die Rekurrentin und ihr Partner die allgemeinen Lebenshaltungskosten (Wohnen, Nahrung, Auto, Hausratversicherung), welche anteilmässig auch ihren Sohn betreffen, zu gleichen Teilen übernehmen.

Es besteht für das Spezialverwaltungsgericht kein Grund, an der Richtigkeit dieser Angaben von B._____ zu zweifeln, zumal für ihn gestützt darauf in den Folgejahren bei gleichbleibenden finanziellen Verhältnissen der Tarif B nicht mehr anwendbar ist.

5.3.

Wenn Eltern die gemeinsame elterliche Sorge und die gleichwertige Obhut haben, kein Unterhaltsbeitrag entrichtet und vereinbart wird, den Unterhalt des Kindes zu gleichen Teilen zu übernehmen, wird gemäss der dargelegten Rechtsprechung und dem KS Nr. 30 davon ausgegangen, dass der Elternteil mit dem geringeren Reineinkommen zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt. Da die Rekurrentin im Jahr 2022 das geringere Reineinkommen hatte, gilt sie als zur Hauptsache für den Unterhalt des Sohnes aufkommend, so dass sie Anspruch auf den Tarif B hat. Dies gilt umso mehr unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sie gemäss der eingereichten Bestätigung die Krankenkassenprämie für den Sohn vollumfänglich beglich.

6.

In Gutheissung des Rekurses ist somit der Tarif B anzuwenden.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Der nicht vertretenen Rekurrentin ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses ist der Tarif B anzuwenden.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
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, 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, 20. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs