

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.49 vom 31. August 2023

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-08-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2022.49

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.49 du 31 août 2023

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.49 del 31 agosto 2023

Erwägungen

E. 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.

E. 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 (BBl 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.

E. 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-

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

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 Kinderbetreuungs- kosten zum Abzug zuzulassen."

E. 5.4

Im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz wird die Auffassung vertreten, es sei im Sinne einer für alle beteiligten Seiten zu begrüssenden prakti- schen 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 festzule- gen. 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).

E. 5.5.1

Gesetzesvertretende Verordnungen beruhen auf einer Ermächtigung durch ein Gesetz, das noch keine vollständige materielle Regelung enthält. Sol- che Verordnungen fügen der weitmaschigen, sich auf das Grundsätzliche beschränkenden Regelung im Gesetz neue Normen hinzu. Die Kompetenz zum Erlass solcher Verordnungen setzt eine entsprechende Delegati- onsnorm 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.).

E. 5.5.2

Der Anwendungsbereich von Vollziehungsverordnungen ist darauf be- schränkt, die Bestimmungen des betreffenden Gesetzes durch Detailvor- schriften näher auszuführen und mithin zur verbesserten Anwendbarkeit des Gesetzes beizutragen.

Vollziehungsverordnungen führen die durch das Gesetz bereits begründeten Verpflichtungen und Berechtigungen nä- her aus, passen das schon im Gesetz Bestimmte den konkreten prakti- schen Gegebenheiten an. Sie dürfen nur dem durch das Gesetz geschaf- fenen Rahmen entsprechend die im Gesetz gegebenen Richtlinien ausfül- len, nicht ergänzen, insbesondere die Rechte der Betroffenen nicht ein- schränken 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).

- 14 -

E. 5.5.3

§ 40 Abs. 1 lit. n StG enthält keine Delegationsnorm, welche dem Regie- rungsrat erlaubt, im Bereich der Kinderbetreuungskosten neue Normen hin- zuzufügen. Bei a§ 26a Abs. 1 StGV handelt es sich daher um eine Vollzie- hungsverordnung, 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.

E. 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.

E. 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.

E. 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).

- 15 - 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).

E. 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."

E. 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. (...)"

- 16 - 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 Verordnungsin 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 vertretenen Auffassung (E. 5.6.1.) kann somit bezüglich § 40 Abs. 1 lit. n StG nicht gefolgt werden.

E. 5.7.1

Im SGE vom 20. Februar 2020 (3-BB.2019.20) wird betreffend die direkte Bundessteuer 2017 ausgeführt, dass vom Tagesstarif 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 Tarifierung auf CHF 110.00 pro Tag erst per 1. August 2022 erfolgte (vgl. http://www.D._____; http://www.D._____).

E. 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.

E. 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

- 17 - 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).

E. 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.

- 18 -

E. 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.

E. 6.1

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

E. 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).

E. 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.

E. 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).

E. 6.5

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

- 19 - 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 Teil-zeitpensen (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 hoch- gerechnet) 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 Maximal- betrag 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.).

E. 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 Verhält- nisse 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 Gesetz- gebungsverfahren wie folgt (Protokoll des Grossen Rates vom 22. Novem- ber 2011, 98. Sitzung, S. 3728): "(...) Unter Fortführung des geltenden Rechts bezieht sich der Maximalbetrag auf Verhältnisse mit dem Vollzeitpensum. Bei Teilzeitpensen findet eine ver- hältnismässige Kürzung statt."

- 20 -

E. 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 Arbeitspensen bestimmt. Aufgrund des durchschnittlichen 40 %-Pensums der Rekurrentin beträgt der Maximalbe- trag vorliegend demnach CHF 4'000.00 pro Kind.

E. 6.7.1

Die Rekurrenten machen geltend, dass die Umsetzung des Kinderbetreu- ungsabzugs in Abhängigkeit des Arbeitspensums zu stossenden Ergebnis- sen führe.

E. 6.7.2

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

E. 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 schwanken. Zum einen gehen die Rekurrenten von einem falschen Begriff des überlappenden Pensums aus. Dieses ergibt sich nicht aus den zusammengezählten Pensen 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 ganztägig 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 Vollzeitpensen bei jährlichen Krippenkosten von CHF 25'000.00 pro Kind bei weitem nicht sämtliche diesbezüglichen Ausgaben steuerlich abziehen.

- 21 -

E. 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.

E. 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.

E. 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.

E. 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).

E. 8.2

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

- 22 - 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

Spezialver- waltungsgericht, 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 ange- fochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizu- legen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schwei- zerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

- 23 - Aarau, 31. August 2023 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Fischer Fäs

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.