

3.6.

Zusammenfassend rechtfertigt zum einen der Aspekt der Einheit der Rechtsordnung und damit eine den energiepolitischen Zielsetzungen, wie sie in der Energiegesetzgebung des Bundes zum Ausdruck kommen, entsprechende Gesetzesauslegung, die hier geltend gemachten Kosten für einen zu einer Photovoltaikanlage gehörigen Batteriespeicher zum Abzug zuzulassen. Zum andern legt es aber auch das Gebot der rechtsgleichen Behandlung nahe, auch bei Hauseigentümern, welche sich zum Einbau einer Photovoltaikanlage anstatt einer anderen der rationellen Energienutzung dienenden Anlage entschliessen und diese mit einem (zusätzlichen) Speicher ausstatten, jedenfalls die Kosten eines wie hier (nicht überdimensionierten) Speichers steuerlich zum Abzug zuzulassen. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

14 Steuertarif

Eine alleinerziehende Mutter, die den Unterhalt ihres volljährigen Kindes, das sich nicht in Ausbildung befindet, aber unterstützungsbedürftig ist, zur Hauptsache bestreitet, ist zum Tarif B zu veranlagten.

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 8. Juli 2020, in Sachen KStA gegen A. und Gemeinderat B. (WBE.2019.412).

Aus den Erwägungen

1.

1.1.

Umstritten ist vorliegend einzig die Frage, ob die Beschwerdeführerin zum Tarif B oder zum Tarif A zu veranlagten ist.

1.2.

Die Vorinstanz begründete die Besteuerung der Beschwerdegegnerin zum Tarif B damit, dass gemäss der im Jahr 2016 geltenden Fassung von § 43 Abs. 2 StG hierfür nicht mehr massgebend sei, ob ein Kinderabzug gewährt werde. Vielmehr werde nur noch darauf abgestellt, ob die Steuerpflichtige, die den Tarif B beanspruche, auch tatsächlich den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreite. Vorliegend sei erstellt, dass der Unterhalt des Sohnes der Beschwerdegegnerin zur Hauptsache von dieser finanziert wurde. Da sie im massgeblichen Zeitpunkt auch im gleichen Haushalt zusammengelebt hätten, seien die Voraussetzungen für die Gewährung des Tarifs B gemäss § 43 Abs. 2 StG erfüllt.

1.3.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers greift die Argumentation der Vorinstanz zu kurz, da sie den Eindruck entstehen lasse, dass es für die Anwendung des Tarifs B genüge, wenn die steuerpflichtige Person – unabhängig von der Gewährung eines Sozialabzuges – den Unterhalt zur Hauptsache bestreite. Letzteres sei zwar notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung für die Anwendung des Tarifs B. So stimme der Wortlaut von § 43 Abs. 2 StG seit der Teilrevision per 1. Januar 2014 zwar grundsätzlich mit jenem von Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG überein. Anders als im DBG-Artikel sei in § 43 Abs. 2 StG aber nicht von Steuerpflichtigen, die mit unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt wohnen, die Rede. Diese Differenzierung entspreche dem gesetzgeberischen Willen. Denn in der Botschaft sei ausdrücklich festgehalten worden, dass mit der grundsätzlichen Angleichung von § 43 Abs. 2 StG an den Wortlaut des DBG keine Änderung bei der Zuteilung des Verheiratetentarifs (Tarif B) verbunden sei, weshalb § 43 Abs. 2 StG hinsichtlich des Unterstützungsabzugs, der im kantonalen Recht lediglich ein Sozialabzug sei, mit dem Bundesrecht nicht übereinstimme (vgl. Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 6. April 2011 zur Änderung des Steuergesetzes, Ges. Nr. 11.147, Bericht und Entwurf zur 1. Beratung, Ziff. 6.1 S. 19). Bezüglich steuerpflichtiger Personen, die mit unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt lebten, bestehe folglich eine gewollte Abweichung vom Bundesrecht, weil es

andernfalls zu unerwünschten Folgen für die Zuteilung des Verheiratensteuertarifs gekommen wäre.

Der Beschwerdeführer geht weiter davon aus, dass der kantonale Vorbehalt im Hinblick auf die Tarifautonomie der Kantone legitim sei. Auch enthalte das StHG diesbezüglich keine verbindlichen Vorschriften und bestehe doch gerade in Tariffragen keinerlei Zwang zur vertikalen Steuerharmonisierung. Insgesamt gebe es somit keinen Grund, die vom aargauischen Gesetzgeber per 1. Januar 2014 explizit beschlossene Abweichung vom DBG nicht zu berücksichtigen und – gegen dessen Willen – auch bei gewährtem Unterstützungsabzug den Tarif B zugrunde zu legen.

1.4.

In der Beschwerdeantwort wird zur vorliegend interessierenden Frage bloss festgehalten, dass es unbestrittenermassen die Beschwerdegegnerin gewesen sei, die den Unterhalt ihres Sohnes während dessen Ausbildung und Krankheit zur Hauptsache bestritten habe. Weiter wird auf den Wortlaut von § 43 Abs. 2 StG verwiesen und angeführt, dass die Besteuerung nach Tarif B auch in der Praxis durchwegs angewendet werde.

2.

2.1.

Bis zur Teilrevision des StG per 1. Januar 2014 lautete § 43 Abs. 2 StG wie folgt:

"Für Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern zusammenleben, für die ein Kinderabzug nach § 42 Abs. 1 lit. a gewährt wird, ist der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens anzuwenden."

Anlässlich der besagten Teilrevision wurde § 43 Abs. 2 StG folgendermassen modifiziert:

"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."

Der explizite Verweis auf den Kinderabzug gemäss § 42 Abs. 1 lit. a StG wurde im Rahmen der Teilrevision folglich durch die allgemeinere Formulierung des *zur Hauptsache bestrittenen Unterhalts* ersetzt. Diese Anpassung führte zu einer Angleichung mit der entsprechenden Bestimmung im DBG (Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG), welche zu diesem Zeitpunkt wie folgt lautete:

"Für die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und die verwitweten, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen steuerpflichtigen Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben **und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten**, kommt Absatz 2 sinngemäss zur Anwendung."

Wie der Beschwerdeführer zutreffend vorbringt, weicht § 43 Abs. 2 StG auch nach der Revision insofern von 36 Abs. 2^{bis} DBG ab, als dass in der kantonalen Norm der Einschub "oder unterstützungsbedürftigen Personen" fehlt.

Zu prüfen ist im Folgenden, ob der aargauische Gesetzgeber die Anwendung des Tarifs B gemäss § 43 Abs. 2 StG trotz dessen angepassten Wortlauts tatsächlich auf jene Fälle beschränken wollte, in denen der Kinderabzug gewährt wurde, und folglich ein gewährter Unterstützungsabzug auch nach der Revision nicht für die Gewährung des Tarifs B qualifizieren sollte. Hierzu ist die Norm auszulegen.

2.2. (...)

2.2.1.

Nach dem grundsätzlich klaren Wortlaut des revidierten § 43 Abs. 2 StG ist der Tarif B zu gewähren, sobald die steuerpflichtige Person den Unterhalt eines Kindes, mit dem sie im gleichen Haushalt wohnt, zur Hauptsache finanziert. Eine Verpflichtung zu einer weitergehenden Differenzierung in Abhängigkeit der Art des gewährten Abzuges (Kinder- versus Unterstützungsabzug) lässt sich dem Wortlaut nicht entnehmen.

2.2.2.

Unter Berücksichtigung der einschlägigen Materialien besteht allerdings Anlass zur Annahme, dass der Wortlaut des revidierten § 43 Abs. 2 StG nicht in allen Teilen dem "wahren Sinn" der Norm entspricht.

Die Passage in der Botschaft des Regierungsrates zur Änderung des Steuergesetzes, auf die sich auch der Beschwerdeführer stützt, lautet folgendermassen:

"Im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens haben die Steuerfachleute Aargauer Gemeinden angeregt, den § 43 Abs. 2, welcher die Qualifikationskriterien für den Verheiratetentarif festlegt, gemäss der Gesetzgebung des Bundes anzupassen. Eine Harmonisierung mit der Bundesgesetzgebung erscheint sinnvoll. Eine Angleichung an den Wortlaut des Bundes erhöht die Transparenz und ist damit bürgerfreundlich. Mit der Angleichung an den Wortlaut der Bundesgesetze erfolgt grundsätzlich keine Änderung bei der Zuteilung des Verheiratetentarifs, ist der geltende § 43 Abs. 2 StG materiell doch deckungsgleich mit dem Bundesrecht. Dies mit Ausnahme des Unterstützungsabzugs, welcher im Bundesrecht als tarifliche Massnahme und Sozialabzug und beim kantonalen Recht ausschliesslich als Sozialabzug geregelt ist. Mit der Angleichung an das Bundesrecht können allfällige Streifragen sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern nach den gleichen Kriterien gelöst werden" (Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 6. April 2011 zur Änderung des Steuergesetzes, Ges. Nr. 11.147, Bericht und Entwurf zur 1. Beratung, Ziff. 6.1 S. 19).

Soweit ersichtlich, wurde die in der Botschaft vorgeschlagene Revision von § 43 Abs. 2 StG vom Grossen Rat des Kantons Aargau unkommentiert angenommen, weshalb die zitierte Textstelle die einzige Grundlage für die Ermittlung des gesetzgeberischen Willens darstellt.

Ihr ist einerseits zu entnehmen, dass § 43 Abs. 2 StG in materieller Hinsicht (z.B. auch bezüglich der Frage, welcher Elternteil geschiedener Eltern in den Genuss des milderen Tarifs kommt) mit Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG bereits vor der Revision überwiegend deckungsgleich war. Einzig hinsichtlich der ausschliesslichen Anknüpfung von § 43 Abs. 2 StG an den Kinderabzug wichen die beiden Normen voneinander ab. Andererseits kann der Passage ein weitgehender Harmonisierungswille entnommen werden, welcher im Bedürfnis begründet lag, neben mehr Transparenz und Bürgerfreund-

lichkeit namentlich auch eine einheitliche Rechtsprechung nach gleichen Kriterien zu ermöglichen.

Eine vollständige Harmonisierung ist dabei indessen nicht das Ziel der Bestimmung, da nach dem Willen des Gesetzgebers in jenen Fällen, in denen gemäss § 42 Abs. 1 lit. b StG ein Unterstützungsabzug zu gewähren ist, nicht der Verheiratetentarif gemäss § 43 Abs. 2 StG greifen soll. Diese gesetzgeberische Absicht wird durch die revidierte Fassung von § 43 Abs. 2 StG jedoch nur teilweise umgesetzt.

2.2.3.

Der gesetzgeberischen Konzeption entspricht es zunächst, dass die steuerpflichtige Person, welche eine erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, mit der sie zusammenlebt, unterstützt, nach dem Wortlaut von § 43 Abs. 2 StG zwar einen Unterstützungsabzug gemäss § 42 Abs. 1 lit. b StG vornehmen kann, indessen nicht in den Genuss des Verheiratetentarifs gelangt.

Gemäss dem Wortlaut von § 43 Abs. 2 StG greift dieser Ausschluss des Verheiratetentarifs indessen nicht, wenn es sich bei der unterstützten Person um ein Kind handelt, da es danach allein auf die Kindeseigenschaft und die hauptsächliche Unterhaltsbestreitung ankommt. Die Botschaft deutet demgegenüber, wie erwähnt, darauf hin, dass der Gesetzgeber auch in dieser zweiten Konstellation den Verheiratetentarif nicht gewähren wollte. Ob ein Ausschluss des Verheiratetentarifs mit Bezug auf unterstützungsbedürftige Kinder, d.h. Kinder, für deren Unterhalt die steuerpflichtige Person infolge Erwerbsunfähigkeit oder nur beschränkter Erwerbsfähigkeit des Kindes zur Hauptsache aufkommen muss (d.h. Kinder, die auch nicht als Empfänger von Sozialversicherungsleistungen zur Hauptsache selbst für ihren Unterhalt aufkommen), sich vor dem Rechtsgleichheitsgebot rechtfertigen lässt, ist indes äusserst fraglich. Es ist nämlich nicht einzusehen, warum Eltern, welche den Unterhalt ihres in Ausbildung befindlichen Kindes bestreiten, tariflich bessergestellt sein sollen als Eltern, die den Unterhalt eines erwachsenen, indessen nicht erwerbsfähigen Kindes bestreiten. Diese Bedenken sprechen dafür, insoweit dem Wortlaut von § 43 Abs. 2 StG zu folgen und den Verheiratetentarif auch in solchen Konstellationen – trotz gleichzeitiger Gewährung eines Unterstützungsabzugs – zur Anwendung

zu bringen, was denn auch dem Anliegen einer verfassungskonformen Auslegung von § 43 Abs. 2 StG entspricht.

2.2.4.

Wie es nachfolgend aufzuzeigen gilt, greift eine strikt nach dem Wortlaut gerichtete Anwendung von § 43 Abs. 2 StG allerdings zu kurz.

Würde strikt auf den Wortlaut von § 43 Abs. 2 StG abgestellt werden, wäre die Anwendung des Verheiratetentarifs unabhängig davon, ob ein Kind, mit dem die steuerpflichtige Person zusammenlebt und für dessen Unterhalt sie zur Hauptsache aufkommt, in Ausbildung steht. Allein nach dem Wortlaut von § 43 Abs. 2 StG kommt der Verheiratetentarif somit selbst dann zur Anwendung, wenn die steuerpflichtige Person für den Unterhalt eines Kindes zur Hauptsache aufkommt, das nicht (mehr) in Ausbildung steht und weder erwerbsunfähig noch beschränkt erwerbsfähig ist. Dass diese Handhabung dem gesetzgeberischen Willen entspricht, ist unter Berücksichtigung der nachfolgenden Erwägungen zu verneinen.

2.2.4.1.

Bei der direkten Bundessteuer gelangt der Verheiratetentarif – wegen des ausdrücklichen Einbezugs unterstützungsbedürftiger Personen in Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG – auch bei Kindern zum Zug, die zwar nicht in Ausbildung stehen, deren Unterhalt die steuerpflichtige Person jedoch wegen ihrer Unterstützungsbedürftigkeit infolge fehlender oder eingeschränkter Erwerbsfähigkeit bestreitet.

Soll entsprechend der Absicht des kantonalen Gesetzgebers ein möglichst weitgehender Gleichlauf zwischen dem Recht der direkten Bundessteuer und dem kantonalen Recht mit Bezug auf die Gewährung des Unterstützungsabzugs erreicht werden, spricht auch dies, über die bereits erwähnten Rechtsgleichheitsüberlegungen hinaus (E. 2.3.1), dafür, jedenfalls bei unterstützungsbedürftigen Kindern, für deren Unterhalt die steuerpflichtige Person zur Hauptsache aufkommt, den Verheiratetentarif zur Anwendung zu bringen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist demnach der Verheiratetentarif gemäss § 43 Abs. 2 StG auch bei nicht (mehr) in Ausbildung stehenden, unterstützungsbedürftigen Kindern, für deren

Unterhalt die steuerpflichtige Person zur Hauptsache aufkommt, zu gewähren.

2.2.4.2.

Mit Blick auf die Privilegierung nicht in Ausbildung stehender Kinder ergibt sich gemäss dem Wortlaut von Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG eine vergleichbare Problematik wie bei § 43 Abs. 2 StG: Auch nach dem Wortlaut von Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG kommt es für die Anwendbarkeit des Verheiratetentarifs nur darauf an, dass das Kind im gleichen Haushalt lebt und der Steuerpflichtige zur Hauptsache seinen Unterhalt bestreitet, d.h. es spielt keine Rolle, ob das (nicht aus anderen Gründen unterstützungsbedürftige) Kind in Ausbildung steht. In der Literatur wird indessen davon ausgegangen, dass insoweit ein gesetzgeberisches Versehen vorliegt, d.h. der Verheiratetentarif nur bei in Ausbildung stehenden Kindern zum Zug kommen soll (BERNHARD GREMINGER, Die Umsetzung des Bundesgesetzes vom 25. September 2009 über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern – eine Herausforderung, StR 65/2010, S. 903 Fn 32; ebenso LOCHER, a.a.O., Art. 36 N 20). Zu Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG wird daher vertreten, die Vorschrift sei mittels teleologischer Reduktion nur bei in Ausbildung stehenden Kindern zur Anwendung zu bringen. Diese Auffassung überzeugt, obwohl sie im Ergebnis dazu führt, dass trotz Fehlens einer entsprechenden ausdrücklichen Voraussetzung der Verheiratetentarif an ähnliche Bedingungen wie der Kinderabzug für mündige Kinder geknüpft wird. Es ist nämlich nicht einzusehen, warum auch bei nicht in Ausbildung stehenden und nicht unterstützungsbedürftigen mündigen Kinder, deren Unterhalt zur Hauptsache von einem oder beiden Elternteilen bestritten wird, der gegenüber dem Grundtarif günstigere Verheiratetentarif gewährt werden sollte.

Die dargelegte Überlegung gilt auch mit Bezug auf § 43 Abs. 2 StG. Es widerspricht offensichtlich den Absichten des Gesetzgebers, wenn § 43 Abs. 2 StG auch auf nicht in Ausbildung stehende mündige Kinder, die für sich selbst aufkommen können, angewendet würde. Zudem wird mit einer Beschränkung der Anwendung von § 43 Abs. 2 StG auf in Ausbildung stehende oder aber (sonst) unterstützungsbedürftige Kinder ein Gleichlauf zwischen der Auslegung

von Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG und § 43 Abs. 2 DBG erreicht, was der in der Botschaft klar zum Ausdruck gebrachten Intention des Gesetzgebers entspricht. Es ist daher davon auszugehen, dass § 43 Abs. 2 StG – in Abweichung vom strikten Wortlaut – nur dann zur Anwendung gelangt, wenn das mündige Kind, mit dem der bzw. die Steuerpflichtige zusammenlebt und für dessen Unterhalt er bzw. sie zur Hauptsache aufkommt, (noch) in Ausbildung steht oder unterstützungsbedürftig ist.

2.3. (...)

3.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist demzufolge abzuweisen.

15 Berichtigung

Trägt ein Steuerkommissär im Prüfungsblatt als Firmensitz zutreffend eine Aargauer Gemeinde ein, überträgt diese Information aber nicht bzw. unzutreffend in das System und schaltet die Steuerkommission die Veranlagung auf dieser falschen Grundlage frei, kann die Veranlagungsverfügung berichtigt werden.

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 24. November 2020, in Sachen KStA gegen A., B. und Gemeinderat C. (WBE.2020.305).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden können innert fünf Jahren nach Eröffnung auf Antrag der steuerpflichtigen Person oder von Amtes wegen von der Behörde, der sie unterlaufen sind, berichtigt werden (§ 205