Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.750/2004 /vje

Urteil vom 26. Oktober 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
Steueramt des Kantons Aargau, 5004 Aarau,
Beschwerdeführer,

gegen

Frau B._____,
Beschwerdegegnerin, vertreten durch Rechtsanwalt
lic. iur. Dieter Egloff,
Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, Obere Vorstadt 40, 5000 Aarau.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 20. Oktober 2004.

Sachverhalt:

A.
Frau B._____ ist geschieden und allein erziehende Mutter einer Tochter, geboren 1986. Sie lebt zusammen mit ihrer Tochter und einem neuen Lebenspartner in D._____. Sie ist berufstätig und kommt für ihren eigenen und den Lebensunterhalt ihrer Tochter voll auf.
Am 6. September 2002 veranlagte die Steuerkommission D._____ Frau B._____ für die Steuerperiode 2001 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 71'300.– (satzbestimmend Fr. 56'300.–), wobei sie zur Ermittlung der Steuer den Tarif A (für allein stehende Personen) heranzog. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde am 26. November 2002 abgewiesen.
Gegen den Einspracheentscheid führte die Steuerpflichtige Rekurs beim Steuerrekursgericht des Kantons Aargau. Sie machte geltend, der kantonale Gesetzgeber habe sich in § 43 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG) bei verheirateten Personen für das Vollsplitting entschieden (Tarif B). Die gleiche tarifliche Ermässigung müsse nach Art. 11 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) auch den nicht verheirateten Steuerpflichtigen mit Kindern gewährt werden. Das gelte unabhängig davon, ob eine Person mit Kindern alleine lebe oder zusammen mit einer weiteren erwachsenen Person. § 43 Abs. 2 StG/AG, der die Anwendung des Tarifs B auf nicht verheiratete Steuerpflichtige davon abhängig mache, dass diese alleine mit Kindern zusammenlebe, widerspreche dem Steuerharmonisierungsgesetz.
Den von der Steuerpflichtigen gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht

des Kantons Aargau mit Urteil vom 20. November 2003 gut und wies die Sache zur Anwendung des Tarifs B an die Steuerkommission D._____ zurück.

B.
Gegen das Urteil des Steuerrekursgerichts führte das Kantonale Steueramt Aargau Beschwerde. Es machte geltend, Art. 11 Abs. 1 StHG gebe keine eindeutige Antwort auf die Frage, ob auch Konkubinatspaare mit Kindern in den Genuss der gesetzlich vorgesehenen Ermässigung gelangen sollen. Der Gesetzgeber habe eine gerechte Verteilung der Steuerlast vorzunehmen und dabei sehr unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung zu tragen. Art. 11 Abs. 1 StHG berücksichtige die allein erziehenden Personen. Die Norm sei in verschiedener Hinsicht kritisiert worden. Es bestehe weder vom Wortlaut noch vom Sinn der Norm her eine Notwendigkeit, sie auch auf Konkubinatspaare mit Kindern anzuwenden.
Mit Urteil vom 20. Oktober 2004 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau die Beschwerde des Kantonalen Steueramtes ab. Es kam zum Schluss, der Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 StHG sei klar. Er fordere die gleiche Ermässigung sowohl für Eineltern- wie auch für Zweielternfamilien. Der zweite Satz enthalte keine Beschränkung auf Steuerpflichtige, die mit Kindern alleine leben würden. § 43 Abs. 2 StG/AG widerspreche Art. 11 Abs. 1 StHG. Zwar sei Art. 11 StHG verfassungswidrig, weil er in die Tarifautonomie der Kantone nach Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV eingreife. Dennoch verlange Art. 191 BV, dass die verfassungswidrige Bestimmung von den Kantonen angewendet werde.

C.
Hiergegen führt das Kantonale Steueramt Aargau Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 20. Oktober 2004 sei aufzuheben und der Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 der Tarif A zugrunde zu legen.
Die Beschwerdegegnerin, Frau B._____, beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Gutheissung der Beschwerde. Keinen ausdrücklichen Antrag stellte das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Seit dem 1. Januar 2001 ist die den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz eingeräumte Frist gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG abgelaufen. Auf Steuersachverhalte, die ab dem Jahre 2001 steuerbar sind, findet daher das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Recht widerspricht. In diesen Fällen ist gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (vgl. Art. 72 Abs. 2 und Art. 73 StHG).
Geltend gemacht wird eine Verletzung von Art. 11 StHG durch die Art der Steuerberechnung 2001 bei der Beschwerdegegnerin als ledige und allein erziehende Mutter. Es handelt sich um eine im zweiten Titel des Steuerharmonisierungsgesetzes geregelte Materie, weshalb die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG zulässig ist. Das Kantonale Steueramt Aargau ist nach Art. 73 Abs. 2 StHG zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert. Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist einzutreten.
Unzulässig ist einzig der Antrag, es sei der Veranlagung der Tarif A zugrunde zu legen: Art. 73 Abs. 3 StHG sieht lediglich vor, dass das Bundesgericht bei Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde den angefochtenen Entscheid aufhebt und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückweist.

1.2 Das Bundesgericht prüft bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 130 II 202 E 3.1 S. 205 f.; 128 II 56 E. 2b S. 60). Da jedoch die beschwerdeführende Steuerverwaltung zur staatsrechtlichen Beschwerde nicht legitimiert ist, entfällt hier diese weitere Prüfung.

2.

Art. 11 Abs. 1 StHG lautet wie folgt:
Art. 11
1 Für verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, muss die Steuer im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden. Die gleiche Ermässigung gilt auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Das kantonale Recht bestimmt, ob die Ermässigung in Form eines frankenmässig begrenzten Prozentabzuges vom Steuerbetrag oder durch besondere Tarife für alleinstehende und verheiratete Personen vorgenommen wird.
2-3 ...
Der Gesetzgeber des Kantons Aargau hat im Steuergesetz vom 15. Dezember 1998, in Kraft seit 1. Januar 2001, diese Vorgaben wie folgt umgesetzt:
§ 42
1 Vom Reineinkommen werden für die Steuerberechnung abgezogen:
a) als Kinderabzug Fr. 6'400.– für jedes Kind unter elterlicher Sorge sowie für jedes volljährige Kind in Ausbildung, für dessen Unterhalt die Steuerpflichtigen zur Hauptsache aufkommen. Wer für das gleiche Kind bereits einen Abzug nach § 40 lit. c vornehmen kann, hat keinen Anspruch auf den Kinderabzug;
(...)
§ 43 StG/AG enthält sodann in seinem Absatz 1 einen progressiven Tarif, nach dem sich die Steuer vom Einkommen berechnet. Abs. 2 bestimmt das Folgende:
2 Für Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die alleine mit Kindern, für die ein Kinderabzug nach § 42 Abs. 1 lit. a gewährt wird, zusammenleben, wird der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens angewendet.

3.
Gemäss dieser kantonalen Regelung werden im Kanton Aargau Einelternfamilien und Zweielternfamilien nur dann gleich besteuert, wenn ein allein erziehender Elternteil mit dem Kind alleine lebt. Das Einkommenssplitting, bei dem das Einkommen zum Satz des halben Gesamteinkommens besteuert wird, gelangt nur bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten (mit und ohne Kinder) sowie bei verwitweten, getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen zur Anwendung, die mit Kindern alleine zusammen leben (§ 43 Abs. 2 StG/AG). Sobald eine allein erziehende Person mit Kind mit einer anderen erwachsenen Person in Gemeinschaft lebt, wird sie zum einfachen Tarif besteuert. Es verbleibt ihr nur der Kinderabzug nach § 42 Abs. 1 lit. a StG/AG. Eine unverheiratete Person mit Kind, die mit einer anderen erwachsenen Person zusammen lebt, wird nach dieser kantonalen Regelung somit nicht exakt gleich besteuert wie ein gemeinsam steuerpflichtiges Ehepaar. Fraglich ist, ob diese Regelung vor Art. 11 Abs. 1 StHG standhält.
Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG enthalte keine Beschränkung auf Einelternfamilien (d.h. Personen, die mit Kindern alleine leben). Der klare Wortlaut gebe den wahren Sinn der Norm wieder. Das Steuerharmonisierungsgesetz sei gleichzeitig mit dem Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) erlassen worden. Für die direkte Bundessteuer bestehe die gefestigte Praxis, dass bei Konkubinatspaaren derjenige Elternteil den günstigeren Tarif u.a. für Ehepaare und nicht verheiratete Personen mit Kindern beanspruchen könne, der für den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache aufkomme; Art. 36 Abs. 2 DBG enthalte keine Beschränkung auf nicht verheiratete Personen, die mit dem Kind alleine leben würden (mit Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil 2A. 566/1997 vom 12. Januar 1999, ASA 69 S. 198 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N. 19 ff. zu Art. 36 DBG). Das Gleiche müsse für Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG gelten. Die Beschränkung in § 43 Abs. 2 StG/AG auf Steuerpflichtige, die mit dem Kind allein zusammenleben würden, widerspreche dem Art. 11 StHG. Diese Vorschrift sei zwar verfassungswidrig. Denn sie greife in die Tarifhoheit der Kantone gemäss Art. 129 Abs. 2
Satz 2 BV ein. Verfassungswidrige Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes seien wegen des Anwendungsgebots von Art. 191 BV aber gleichwohl zu beachten.
Diese Auffassung ist im Folgenden zu prüfen. Es stellen sich die Fragen, welcher Sinn dem Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG durch Auslegung beizumessen ist, ob die Vorschrift verfassungsmässig ist und ob ein allenfalls als verfassungswidrig erkanntes Auslegungsergebnis durch eine verfassungskonforme Auslegung korrigiert werden darf.

4.

4.1 Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Abzustellen ist dabei namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1 S. 211 f.; 129 II 114 E. 3.1 S. 118; 125 II 192 E. 3a S. 196 mit Hinweisen). Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahe legen (BGE 128 I 288 E. 2.4 S. 292; 124 II 372 E. 6a S. 377). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei die sachlich richtige Lösung ergab (124 II 372 E. 5 S. 376 mit Hinweisen). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 130 II 65 E. 4.2 S. 71). Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung - auch bei festgestellter Verfassungswidrigkeit - im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (BGE 129 II 249 E. 5.4 S. 263; 128 V 20 E. 3a S. 24; 123 II 9 E. 2 S. 11).

4.2 Gemäss Art. 11 Abs. 1 Satz 1 StHG ist die Steuer für verheiratete Personen im Vergleich zu den allein stehenden Steuerpflichtigen angemessen zu ermässigen. Nach Satz 2 daselbst ist "die gleiche Ermässigung" ("cette même réduction", "la medesima riduzione") auch den allein erziehenden Personen zu gewähren.
Der Wortlaut der Norm in allen drei Sprachen ist klar: den verwitweten, getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, ist die gleiche Ermässigung einzuräumen wie den gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten. Was den Satz 2 betrifft, wird auch in der Lehre überwiegend die Auffassung vertreten, der Wortlaut sei eindeutig und lasse keinen Interpretationsspielraum offen; Halbfamilien bzw. Einelternfamilien seien klar und deutlich gleich zu belasten wie gemeinsam steuerpflichtige Ehepaare. Auch mit Blick auf die Entstehungsgeschichte stehe fest, dass der Gesetzgeber nicht nur eine "gleichwertige", sondern exakt die gleiche Ermässigung wie für Zweielternfamilien habe vorschreiben wollen (Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl. 2002, N. 26 f. zu Art. 11 StHG; ferner Heuscher, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl. 2004, N. 6 zu § 43 StG/AG; Richner/Frei/ Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, N. 3 zu § 35 StG/ZH). Angesprochen ist der Steuertarif (vgl. Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer
Nr. 128, Zürich 1994, S. 20).

4.3 In der vorherrschenden Doktrin wird die steuerliche (tarifliche) Gleichbehandlung von verheirateten Personen und allein erziehenden Personen gemäss Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG allerdings auch kritisiert. Begründet wird die Kritik am Gesetz damit, dass eine allein erziehende Person a priori leistungsfähiger sei als ein Ehepaar mit dem gleichem Einkommen und der gleichen Anzahl Kinder, weil das Einkommen für zwei erwachsene Personen ausreichen müsse. Es sei deshalb sachfremd und nicht zielgerichtet, Eineltern- oder Halbfamilien exakt gleich zu besteuern wie Ehepaare (so bereits der Bericht der Expertengruppe Cagianut, a.a.O., S. 20; ferner Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 208; Reich, a.a.O., N. 28 zu Art. 11 StHG; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 3 zu § 35 StG/ZH; Danielle Yersin, L'impôt sur le revenu. Etendue et limites de l'harmonisation, in: ASA 61 S. 301; für die direkte Bundessteuer, vgl. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, N. 32 zu Art. 36 DBG, und Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N. 10 zu Art. 36 DBG). Als besonders stossend wird die Gleichstellung mit den Ehepaaren empfunden, wenn zwei unverheiratete
Personen je mit Kindern im Konkubinat zusammenleben, weil in diesem Fall beide Partner vom Familientarif und den Kinderabzügen profitieren, ohne dass jedoch ihre Einkommen wie bei einem Ehepaar addiert werden (Reich, a.a.O., N. 30 zu Art. 11 StHG).
Im Schrifttum wird zudem gerügt, dass Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG unzulässigerweise in die Tarifautonomie der Kantone eingreife. Denn Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV nehme "die Steuertarife" (wie auch die Steuersätze und Steuerfreibeträge) ausdrücklich von der Steuerharmonisierung aus (Reich, a.a.O., N. 2 ff. zu Art. 11 StHG; Richner/Frei/ Kaufmann, a.a.O., N. 3 zu § 35 StG/ZH).

4.4 Das Bundesgericht hat sich im BGE 131 II 697 mit der Auslegung von Art. 11 Abs. 1 StHG befasst. Zu beurteilen war der Fall einer allein erziehenden Mutter, die mit ihrem Kinde alleine lebt. Das Bundesgericht teilte grundsätzlich die von der Lehre an Art. 11 Abs. 1 StHG geäusserte Kritik. Es ging jedoch davon aus, dass der Wortlaut der Norm in allen drei Sprachen klar sei: Verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, hätten Anspruch auf gleiche Ermässigung wie die gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten. Vom klaren Wortlaut könne nur abgewichen werden, wenn dieser den wahren Sinn der Norm nicht richtig wiedergebe.
Wie das Bundesgericht weiter erwog, sei für den Sinn der Norm massgeblich auf die Materialien abzustellen. Satz 2 von Art. 11 Abs. 1 StHG sei erst in der parlamentarischen Debatte eingefügt worden. Er sei zudem stark durch die Beratung zu Art. 36 Abs. 2 DBG beeinflusst worden. Im bundesrätlichen Entwurf sei die Gleichbehandlung von Ehepaaren und Alleinerziehenden noch nicht enthalten gewesen. Der Entwurf vom 25. Mai 1983 für das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer habe einen Doppeltarif für allein stehende Personen und für Ehepaare vorgesehen (Art. 36 Abs. 2 E-DBG, BBl 1983 III 329). Allein stehende Personen mit Kindern wären danach zum Ledigentarif besteuert worden. Die Frage der Gleichstellung der Einelternfamilien (bzw. von allein stehenden Personen, die mit unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben) mit den Ehegatten sei erstmals im Nationalrat bei der Beratung über die direkte Bundesteuer erörtert worden. Dort sei der Antrag eingebracht worden, den "Ehegattentarif" gemäss Art. 36 Abs. 2 E-DBG auch auf "verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben", anzuwenden (AB 1988 N 20). Dabei sei es eindeutig um eine tarifliche
Gleichstellung und nicht bloss um eine "vergleichbare Ermässigung" für Einelternfamilien gegangen. Bei der Beratung zu Art. 12 Abs. 2 (heute Art. 11 Abs. 1) StHG sei beantragt worden, die "gleiche Ermässigung" auch den Einelternfamilien bzw. Halbfamilien zu gewähren (AB 1989 N 41). Die Meinungen seien geteilt gewesen, ob die gleiche Ermässigung Tarifgleichheit oder lediglich eine vergleichbare Ermässigung (allégement analogue) bedeute. Der Antrag sei vom Nationalrat praktisch einstimmig angenommen worden. Und auch der Ständerat habe sich mit einem schwachem Mehr für die Vorschrift ausgesprochen (zit. Urteil E. 5.1 ff., mit Hinweisen).
Unter diesen Umständen müsse davon ausgegangen werden, dass eine Mehrheit des Parlaments auch für Art. 11 Abs. 1 StHG eine exakt gleiche tarifliche Behandlung der Eineltern- und Zweielternfamilien befürwortet habe. Sowohl im National- wie auch im Ständerat sei den Ratsmitgliedern hinreichend bewusst gewesen, dass die Befürworterseite eine tarifliche, nicht bloss eine "entsprechende" oder "gleichwertige" Ermässigung für Einelternfamilien postuliert hätten.
In beiden Räten sei insbesondere auch klar gewesen, dass Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG in die Tarifautonomie der Kantone eingreife. Dieses Resultat sei indessen von der Parlamentsmehrheit gewollt. Es sei daher durch die rechtsanwendenden Organe zu akzeptieren (zitiertes Urteil, E. 5.4).

5.
Damit ist jedoch die Frage noch nicht beantwortet, ob Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG die "gleiche" Ermässigung auch für Konkubinatspaare (mit Kind) vorschreibt. Im BGE 131 II 697 ging es um eine allein erziehende Mutter, die mit ihrem Kind allein lebt. Im vorliegenden Fall lebt die Beschwerdegegnerin zusammen mit ihrer Tochter und einem neuen Partner. Die Frage ist daher zu entscheiden.

5.1 Art. 11 Abs. 1 StHG regelt zwei Tatbestände: Erstens bestimmt er, dass verheiratete Personen gegenüber den allein stehenden Steuerpflichtigen angemessen zu entlasten seien. Das gilt für Ehepaare mit Kindern erst recht, auch wenn dies nicht ausdrücklich erwähnt wird (Satz 1). Zweitens verpflichtet er die Kantone, für die allein stehenden Personen, die mit unterstützungsbedürftigen Personen und insbesondere Kindern zusammenleben, die Steuer in gleicher Weise zu ermässigen (Satz 2). Das Gesetz erwähnt somit zwei Gruppen von Steuerpflichtigen, für welche der kantonale Gesetzgeber die Steuer angemessen zu ermässigen hat.
Sodann enthält Art. 11 Abs. 1 Satz 2 eine Definition, indem er den Begriff der Einelternfamilie bzw. Halbfamilie ähnlich wie im Recht der direkten Bundessteuer (Art. 36 Abs. 2 DBG) umschreibt. Die vom Gesetzgeber gewählte Aufzählung "verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten", sagt indessen über die Haushaltsverhältnisse nichts aus. Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG enthält - wie auch Art. 36 Abs.

2 DBG - dem Wortlaut nach keine Einschränkung für Konkubinatspaare.

5.2 Auch aus den Materialien folgt keine derartige Beschränkung. Schon dem Parlament war bewusst, dass namentlich ledige und verwitwete Personen auch in Haushaltsgemeinschaft mit anderen Personen zusammen leben können, und sich die Frage stellt, ob in solchen Fällen der Verheiratetentarif ebenfalls greifen muss. So führte Nationalrat Fischer-Sursee bei der Beratung zu Art. 36 Abs. 2 E-DBG aus (AB 1988 N 18):
"Möglicherweise wird der Einwand erhoben, dass man damit allenfalls auch die Konkubinatspaare begünstige, wenn sie Kinder haben. Dazu ist zu bemerken, dass bei den Konkubinatspaaren grundsätzlich die getrennte Besteuerung erfolgt und dass nur ein Partner - in der Regel die Mutter - den Ehegattentarif beanspruchen kann. Zudem ist zu beachten, dass ja nicht das Konkubinatsverhältnis Anrecht auf den Verheiratetentarif gibt und diesen Anspruch auslöst, sondern das Kind, das vorhanden ist. Wenn wir das beachten, ist es aus sozialen Gründen gerechtfertigt, dass wir für alle genannten Personen den Verheiratetentarif anwenden."
Der Ständerat liess sich von der neuen Fassung des Art. 36 Abs. 2 DBG nicht völlig überzeugen. Bedenken löste namentlich der Gedanke aus, dass auch Konkubinatspaare von der günstigen Besteuerung profitieren würden, und die Ungleichbehandlung zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren mit Kindern noch zunehmen würde (vgl. Votum Ducret, AB 1988 S 824). Der Ständerat sprach sich in der Folge knapp (mit Stichentscheid des Präsidenten) gegen die neue Lösung und für den Vorschlag des Bundesrates aus.
Bei der Beratung vom 31. Januar 1989 fügte der Nationalrat indessen auch im Steuerharmonisierungsgesetz den Satz 2 in Art. 12 Abs. 2 (heute Art. 11 Abs. 1) StHG ein (AB 1989 N 45). Zudem hielt er bei der zweiten Lesung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer am neuen Art. 36 Abs. 2 DBG fest (AB 1989 N 736). Der Kommissionssprecher Reichling führte dazu im Nationalrat aus (AB 1989 N 735):
"Bei Ledigen und Konkubinatspaaren mag der Ehepaartarif als stossend empfunden werden, bei verwitweten Müttern oder Vätern mag die Zurückstufung zum Ledigentarif als stossend empfunden werden. Von der Belastung her ist die Einordnung bei den Verheirateten richtiger. Diese Meinung hat auch im Ständerat Gehör gefunden: die Zustimmung zum Vorschlag des Bundesrates kam nur mit Stichentscheid des Ständeratspräsidenten zustande."
Aus der Entstehungsgeschichte der Norm erhellt, dass Art. 36 Abs. 2 DBG und Art. 11 Abs. 1 StHG von den Räten koordiniert und nicht völlig losgelöst voneinander beraten wurden. Aufgrund der Ratsdebatte wollte das Parlament der Norm des Steuerharmonisierungsgesetzes offensichtlich den gleichen Gehalt beilegen wie der entsprechenden Bestimmung im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. Zudem nahm es bewusst in Kauf, dass Konkubinatspaare gegenüber Ehepaaren weiterhin begünstigt würden.
Auch der Bundesrat hat in der Botschaft vom 28. Februar 2001 zum Steuerpaket 2001 bei der Darstellung der Ausgangslage bei der Familienbesteuerung Art. 11 StHG dahingehend interpretiert, dass die Bestimmung "auch auf Konkubinatsverhältnisse Anwendung (findet), allerdings nur bei demjenigen Konkubinatspartner, dem die elterliche Sorge zusteht" (BBl 2001 S. 2998).

5.3 Im Recht der direkten Bundessteuer ist in der Doktrin unbestritten, dass Art. 36 Abs. 2 DBG auf Konkubinatsverhältnisse anwendbar ist und dass im Konkubinatshaushalt derjenige Elternteil Anspruch auf die Anwendung des Verheiratetentarifs erheben kann, der den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet (Agner/Digeronimo/Neuhaus/ Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, Art. 36 Abs. 2 N. 1a; Baumgartner, a.a.O., N. 36 zu Art. 36 DBG; Locher, a.a.O., N. 19 ff. zu Art. 36 DBG; Richner/Frei/Kaufman, Kommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 32 zu Art. 214 DBG). Auch das Bundesgericht schloss sich dieser Auffassung an (Urteil 2A.566/1997 vom 12. Januar 1999, ASA 69 S. 198, E. 3).

5.4 Diese Auslegung von Art. 36 Abs. 2 DBG ist bei der Interpretation von Art. 11 Abs. 1 StHG zu beachten. Für eine verfassungskonforme Auslegung, welche den Kantonen die Tarifhoheit für die Besteuerung von Konkubinatspaaren beliesse, bleibt daher kein Raum. Vielmehr greift hier das Anwendungsgebot von Art. 191 BV ein. Der angefochtene Entscheid, der diesen Überlegungen Rechnung trägt und welcher der kantonalen Norm, die dem Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG widerspricht, die Anwendung versagt, ist nicht zu beanstanden. Die Beschwerde des kantonalen Steueramtes erweist sich daher als unbegründet.

6.

Da der Beschwerdeführer unterliegt und es um Vermögensinteressen das Kantons geht, hat er die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 Abs. 1 und 2 OG). Zudem hat er die Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Der Beschwerdeführer hat die Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'000.– zu entschädigen.

4.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 26. Oktober 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: