

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.166 vom 15. November 2022**

ZH Steuerrekursgericht, 2022-11-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2021.166](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2021.166)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.166 du 15 novembre 2022

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.166 del 15 novembre 2022

## **Regeste**

Kinderdrittbetreuungskostenabzug im vereinfachten Abrechnungsverfahren. Gesetzesauslegung. Aus dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 4 StHG lässt sich nicht ohne Weiteres folgern, dass in der vorliegenden Konstellation, in welcher beide Ehegatten erwerbstätig sind, der eine Elternteil vollumfänglich ordentlich besteuert wird und der andere teils im ordentlichen, teils im vereinfachten Verfahren, der Kinderdrittbetreuungsabzug nicht vollumfänglich zu gewähren ist. Der Kinderbetreuungskostenabzug ist in der Form eines allgemeinen Abzugs ausgestaltet, der zur Berücksichtigung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für besondere Aufwendungen gewährt wird und qualifiziert gemäss BG-Rechtsprechung nicht als Berufskosten i.S.v. Art. 11 Abs. 4 StHG. Als Ergebnis der Gesetzesauslegung bleibt festzuhalten, dass der Kinderdritt-betreuungskostenabzug ebenso wenig als Sozialabzug i.S.v. Art. 11 Abs. 4 StHG gilt: Das systematische Auslegungselement legt nahe, dass es sich beim strittigen Abzug nicht um einen Sozialabzug im engeren, steuerrechtlichen Sinn handelt. Zudem werden im Unterschied zu den in Art. 35 DBG und § 34 StG erwähnten steuerrechtlichen Sozialabzügen nur die tatsächlich getätigten, nachgewiesenen Aufwendungen bis zu einem gewissen Maximalbetrag pro Kind pro Steuerperiode gewährt. Mit Sozialabzügen im vereinfachten Abrechnungsverfahren dürften sodann aufgrund des Zwecks der Verhinderung von Schwarzarbeit insbesondere die sozialversicherungsrechtlichen Abzüge gemeint sein. So kann der Kinderdrittbetreuungskostenabzug denn nicht nur in Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit, sondern auch bei Ausbildung und bei mit Erwerbsunfähigkeit einhergehender Betreuungsunfähigkeit gewährt werden und geht damit über den Anwendungsbereich bzw. Zweck des vereinfachten Abrechnungsverfahrens hinaus. Auch wenn der Kinderdrittkostenbetreuungsabzug sozialpolitisch motiviert und einkommensunabhängig ist, ist er im Übrigen nicht mit dem Zweiverdienerabzug vergleichbar, der einem anderen Zweck dient und nur bei verheirateten Steuerpflichtigen zum Tragen kommt.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

ST.2021.224

- 4 - Die Einzelrichterin zieht in Erwägung: 1. a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Steuerbar sind dabei gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG und § 17 Abs. 1 StG alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit

Ein- schluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantie- men, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile. Für kleine Arbeitsentgelte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ist die Steu- er ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialab- züge zu erheben. Voraussetzung ist, dass Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber die Steu- er im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens nach den Art. 2 und 3 des Bundesgesetzes gegen die Schwarzarbeit vom 17. Juni 2005 (BGSA) entrichten. Da- mit sind die Einkommenssteuern von Kanton und Gemeinden abgegolten (Art. 11 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kanto- ne und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG], Art. 37a Abs. 1 DBG und § 37a Abs. 1 StG). Die Steuern sind diesfalls periodisch der zuständigen AHV- Ausgleichskasse abzuliefern. Diese stellt dem Steuerpflichtigen eine Aufstellung oder eine Bestätigung über den Steuerabzug aus. Sie überweist der zuständigen Steuerbe- hörde die einkassierten Steuerzahlungen (Art. 11 Abs. 4 StHG und Art. 37a Abs. 4 und

## **E. 5**

DBG). b) Von den Einkünften abgezogen werden können unabhängig von deren Hö- he die nachgewiesenen Kosten, jedoch höchstens Fr. 10'100.-, für die Drittbetreuung jedes Kindes, das das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichti- gen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kos- ten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen (§ 31 Abs. 1 lit. j StG; vgl. auch Art. 33 Abs. 3 DBG). 2 DB.2021.166 2 ST.2021.224

- 5 - Ein Kinderdrittbetreuungskostenabzug kann gemäss Weisung Nr. 20/004 der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 7. April 2015 für Kinder ge- währt werden, für deren Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt und die mit ihr im gleichen Haushalt leben. Als abzugsfähig gelten in diesem Zusammenhang Aufwen- dungen, welche aufgrund der Betreuung der Kinder durch Drittpersonen anfallen, ins- besondere Taggelder für Kinderkrippen, Kindergärten sowie Honorare für Tageseltern. Es können nur diejenigen nachgewiesenen Kosten bis zum gesetzlich festgelegten, vorgeannten Maximalbetrag pro Kind geltend gemacht werden, die ausschliesslich für die Betreuung der Kinder während der tatsächlichen Arbeits- oder Ausbildungszeit oder der tatsächlichen Dauer der Erwerbsunfähigkeit mit gleichzeitiger Betreuungsunfähig- keit der steuerpflichtigen Person anfallen (lit. B Ziff. III N 43-46). In ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige können einen Kinderdrittbetreuungskostenabzug geltend ma- chen, soweit sie beide gleichzeitig entweder einer Erwerbstätigkeit nachgehen, in Aus- bildung stehen oder erwerbsunfähig und zugleich betreuungsunfähig sind (lit. B Ziff. III N 49). Das Kreisschreiben Nr. 30 der eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 21. Dezember 2010 regelt die Voraussetzungen für die Gewährung des Kinderdrittbe- treuungskostenabzugs auf Ebene der direkten Bundessteuer ausführlich im selben Sinn unter Ziff. 8. Zudem hält es fest, dass der Kinderdrittbetreuungskostenabzug in Form eines anorganischen Abzugs ausgestaltet ist (Ziff. 8.1). 2. Im beigelegten Rektifikat der Steuererklärung wurden der Sonderabzug der Ehegatten in der Bundessteuer sowie der Abzug für Anwaltskosten korrigiert, die Krankheitskosten angepasst und die Berechnung bezüglich internationale Ausschei- dung betreffend das ausländische Einfamilienhaus neu berechnet. Strittig geblieben ist der Abzug bzw. die Differenz für die Kinderdrittbetreuungskosten und damit die Frage, ob die geltend

gemachten Kinderdrittbetreuungskosten vollumfänglich zum Abzug zu- zulassen sind. a) aa) Das kantonale Steueramt hat den Drittbetreuungskostenabzug für Kin- der nicht zugelassen mit der Begründung, dieser sei gemäss Art. 11 Abs. 4 StHG und § 37a Abs. 1 StG bereits abgegolten. Mit einer vollständigen Berücksichtigung der Drittbetreuungskosten für Kinder in der vorliegenden Konstellation würde das vereinfachte Abrechnungsverfahren mit dem ordentlichen Verfahren vermischt, was sich nicht mit den verfassungsmässigen Grundsätzen der Gleichmässigkeit der Besteue- 2 DB.2021.166 2 ST.2021.224

- 6 - rung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbaren liesse. Daher seien Einkünfte, welche über das vereinfachte Abrechnungsverfahren besteuert würden, im ordentlichen Einschätzungsverfahren nicht zu berücksichtigen. Analog zum Zweiverdienerabzug könnten auch die Drittbetreuungskosten für Kinder als allgemeiner Abzug nicht bzw. nur anteilmässig berücksichtigt werden. Nach An- sicht des kantonalen Steueramts sind für die Ermittlung des Kinderdrittbetreuungsab- zugs im ordentlichen Verfahren nur die ordentlich besteuerten Einkünfte massgebend. bb) Die Pflichtigen machen geltend, die vorgenannten Gesetzesbestimmun- gen dienten der Bekämpfung der Schwarzarbeit. Den Arbeitnehmenden stünde kein Wahlrecht zu betreffend Anstellungsbedingungen. Vielmehr bestimmten bei kleineren Entgelten alleine die Arbeitgebenden, ob sie im ordentlichen oder vereinfachten Ver- fahren abrechnen würden. Aus dem Wortlaut der einschlägigen Gesetzestexte ergebe sich, dass die Steuern und allfällige Berufskosten sowie Sozialabzüge abgegolten sei- en, unabhängig davon, ob die steuerpflichtige Person verheiratet oder unverheiratet sei, ob sie Kinder habe oder nicht. Diese Gesetze seien seit 2008 in Kraft, während die konkretisierende Weisung der Finanzdirektion des Kantons Zürich betreffend Sozialab- züge seit 2011, also erst rund drei Jahre später, erlassen worden sei. Sie monieren weiter, das vom kantonalen Steueramt zitierte Urteil des Verwal- tungsgerichts Luzern LGVE 2011 II Nr. 20 betreffend Zweiverdienerabzug, welcher die Progression brechen solle, während der Drittbetreuungskostenabzug gemäss gesetz- geberischem Willen Familien bzw. berufstätige Eltern entlasten solle, liesse sich nicht als Vergleich bzw. als schlagkräftiges Argument aufführen. Indem das kantonale Steu- eramt ungerechtfertigterweise das vereinfachte Abrechnungsverfahren als weitere, gesetzlich nicht vorgesehene Bedingung ins Spiel bringe, vermische es nicht ver- gleichbare Sachverhalte: Das eine Gesetz bezwecke die Bekämpfung der Schwarzar- beit, während das andere Familien mit betreuungsbedürftigen Kindern steuerlich ent- lasten wolle. Werde letzterer Abzug nicht vollumfänglich gewährt, fände die gesetzgeberisch gewollte Entlastung nicht statt und würden die Pflichtigen anderen, sich in der gleichen Situation befindlichen Steuerpflichtigen gegenüber massiv benach- teiligt. Aus eigener Initiative könnten sie diesen Zustand denn auch nicht ändern. Mit dieser Argumentation habe sich das kantonale Steueramt nicht auseinandergesetzt. 2 DB.2021.166 2 ST.2021.224

- 7 - b) Es ist mit dem kantonalen Steueramt gestützt auf Art. 11 Abs. 4 StHG einig zu gehen, dass Einkünfte, welche über das vereinfachte Abrechnungsverfahren be- steuert werden, im ordentlichen Einschätzungsverfahren nicht zu berücksichtigen sind. Daraus lässt sich jedoch nicht ohne Weiteres folgern, dass in der vorliegenden Kons- tellation der Kinderdrittbetreuungsabzug nicht vollumfänglich zu gewähren ist. Art. 11 Abs. 4 StHG äussert sich nicht eindeutig zu dieser Fragestellung. Dem Gesetz kann diesbezüglich nur entnommen werden, dass für kleine Arbeitsentgelte aus unselbst- ständiger Erwerbstätigkeit

die Steuer ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu erheben ist. Der normative Sinn dieser Rechtsnorm ist damit über deren Auslegung zu ermitteln. c) Ausgangspunkt der Auslegung einer Gesetzesnorm bildet ihr Wortlaut, wo- bei die Formulierungen in den drei Amtssprachen Deutsch, Französisch und Italienisch dabei gleichwertig sind (BGE 142 II 100 E. 4.1 mit Hinweis). Ist der Text unklar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zu Grunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (statt vieler BGE 146 III 217 E. 5 mit Hinweisen). aa) Die Formulierung von Art. 11 Abs. 4 Satz 1 StHG lautet in den drei Amtssprachen jeweils wie folgt : "Pour les petites rémunérations provenant d'une activité salariée, l'impôt est prélevé sans tenir compte des autres revenus, ni d'éventuels frais professionnels ou déductions sociales, à la condition que l'employeur paie l'impôt dans le cadre de la procédure simplifiée prévue aux art. 2 et 3 de la loi du 17 juin 2005 sur le travail au noir" ; "Per le piccole remunerazioni ottenute da un'attività lucrativa dipendente, l'imposta è riscossa senza tener conto degli altri introiti, né di eventuali spese professionali e deduzioni sociali; il presupposto è che il datore di lavoro paghi 2 DB.2021.166 2 ST.2021.224

- 8 - l'imposta nell'ambito della procedura di conteggio semplificata secondo gli articoli 2 e 3 della legge del 17 giugno 2005 contro il lavoro nero" ; für die deutsche Fassung vgl. vorne E. 1a). Ausgehend vom Wortlaut ist klar – und auch nicht bestritten – dass weitere Einkünfte, die nicht im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuert werden, in diesem Verfahren unberücksichtigt bleiben. Aufgrund der konstanten bundesgerichtlichen Praxis ist sodann klar, dass die strittigen Kinderdrittbetreuungskosten nicht als Berufskosten i.S.v. Art. 11 Abs. 4 StHG zu qualifizieren sind: Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind die durch die Drittbetreuung von Kindern entstandenen Kosten nämlich nicht als Gewinnungskosten/Berufsauslagen zu qualifizieren. Sie können zwar mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, gelten aber praxisgemäss als Aufwendungen, die zur Erreichung oder Erhaltung der Erwerbsfähigkeit schlechthin getätigt werden. Der Kinderbetreuungskostenabzug ist daher in der Form eines allgemeinen Abzugs ausgestaltet, der zur Berücksichtigung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für besondere Aufwendungen gewährt wird (BGr, 31. Juli 2017, 2C\_1047/2016, 2C\_1048/2016, E. 3.2 mit Hinweis). Unklar bleibt ausgehend vom Wortlaut der Norm jedoch, ob der Kinderdrittbetreuungskostenabzug als Sozialabzug i.S.v. Art. 11 Abs. 4 StHG zu qualifizieren ist. bb) Noch unter der altrechtlichen Lage unterschied das Bundesgericht unter Berücksichtigung der steuerrechtlichen Gesetzssystematik zwischen allgemeinen Abzügen und Sozialabzügen (vgl. BGr, 2A.681/2004, 10. Dezember 2004, E. 3). Die diesbezügliche Systematik von DBG und StG ist dieselbe geblieben: Der Kinderdrittbetreuungskostenabzug wird in Art. 33 Abs. 3 DBG unter den allgemeinen Abzügen aufgeführt im Unterschied zum Kinderabzug, welcher zusammen mit dem Unterstützungsabzug als Sozialabzug nach Art. 35 DBG gilt. Dasselbe Bild zeigt sich auf

der Ebene der Staats- und Gemeindesteuern: Der Kinderdrittbetreuungskostenabzug wird unter den von der Höhe des Einkommens unabhängigen Abzügen in § 31 Abs. 1 lit. j StG aufgeführt. Die Marginale zu dieser und der darauffolgenden Bestimmung lautet "Allgemeine Abzüge", im Unterschied zum Randtitel von § 34 StG, welcher von Sozialabzügen spricht und den Kinder- und Unterstützungsabzug regelt. Das systematische Auslegungselement legt demnach nahe, dass es sich beim strittigen Abzug nicht um einen Sozialabzug im engeren, steuerrechtlichen Sinn handelt (vgl. auch StRG, 11. Mai 2022, WE.2022.4, E. 3b/ee, wonach das Steuerrekursgericht im Rahmen der Auslegung von Art. 12 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe [WPEG] mit Bezug auf den Zweiverdienerabzug zum Schluss kommt, da dieser 2 DB.2021.166 2 ST.2021.224 - 9 - im DBG in systematischer Hinsicht nicht im Kapitel Sozialabzüge, sondern bei den allgemeinen Abzügen geregelt ist, könnten mit dem Verweis in Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG auf die Sozialabzüge lediglich Sozialabzüge im engeren Sinn gemeint sein und demnach seien für Ersatzabgabe-Zwecke nur die im 4. Kapitel in Art. 35 DBG geregelten Sozialabzüge abzugsfähig). Mit Sozialabzügen im vereinfachten Abrechnungsverfahren dürften sodann aufgrund des Zwecks der Verhinderung von Schwarzarbeit insbesondere die sozialversicherungsrechtlichen Abzüge gemeint sein. Jedenfalls zeigten die Erfahrungen der Sozialversicherungsinstitute im Vorfeld zum Erlass des BGSA, dass bei Erwerbstätigkeiten mit geringen Pensen, geringen Löhnen oder bei bloss gelegentlicher Erwerbstätigkeit oft weder Sozialversicherungsbeiträge noch Steuern bezahlt werden, weshalb eine Vereinfachung der Administration angezeigt schien (Botschaft des Bundesrats vom 16. Januar 2002 zum Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit, BBl 2002 3605, 3613). Gestützt auf diese Grundüberlegungen fand Art. 11 Abs. 4 StHG per 1. Januar 2008 Eingang ins StHG (vgl. zum Ganzen auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 37a N 1 StG). Dieses Auslegungsergebnis wird gestützt von der Tatsache, dass der Kinderdrittbetreuungskostenabzug nicht nur in Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit, sondern auch bei Ausbildung und bei mit Erwerbsunfähigkeit einhergehender Betreuungsunfähigkeit gewährt werden kann und damit über den Anwendungsbereich bzw. Zweck des vereinfachten Abrechnungsverfahrens hinausgeht. cc) Der Abzug für die Drittbetreuung von Kindern berufstätiger Eltern wurde mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern vom 25. September 2009 eingeführt. Ziel der Reform war die Verbesserung der (horizontalen) Steuergerechtigkeit zwischen Personen mit Kindern und solchen ohne Kinder. Zudem sollten Familien mit fremdbetreuten Kindern und solche, bei denen ein Elternteil die Kinder betreut, steuerlich nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit möglichst gleichbehandelt werden mittels Einführung eines Elterntarifs und eines Abzugs für die Fremdbetreuung von Kindern unter Beibehaltung der bereits bestehenden kinderrelevanten Abzüge (allgemeiner Kinderabzug und Kinderversicherungsabzug; Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern [BBl 2009 4729, 4730]; vgl. auch Geschäft Nr. 09.045 des Bundesrats vom 20. Mai 2009). 2 DB.2021.166 2 ST.2021.224

- 10 - Sozialabzüge verfolgen im Allgemeinen den Zweck, das Steuermass an die spezifische wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer bestimmten Kategorie von Steuerpflichtigen anzupassen. Die im Bereich der privaten Lebenshaltung bestehenden Unterschiede sollen ausgeglichen werden, um damit dem Grundsatz der Besteuerung nach der

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in verfeinertem Mass zum Durchbruch zu verhelfen (vgl. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]). Dadurch soll den persönlich-individuellen Verhältnissen der einzelnen steuerpflichtigen Person (Anzahl der Kinder, sittliche oder rechtliche Verpflichtungen zur Unterstützung sowie Tatsache des Verheiratetseins) angemessen Rechnung getragen werden. Von der Bemessungsgrundlage werden durch die Sozialabzüge pauschalierte, d.h. für sämtliche Steuerpflichtige geltende Beträge in Abzug gebracht, welche weder einen Bezug zu bestimmten Einkommensquellen noch zu tatsächlich getätigten Aufwendungen haben (vgl. StRG, WE.2022.4, 11. Mai 2022, E. 3b/cc mit Hinweisen in Bezug auf die unter Art. 35 DBG erwähnten Sozialabzüge). Auch der Kinderdrittkostenbetreuungsabzug ist seiner Entstehungsgeschichte und seinem Zweck nach sozialpolitisch motiviert und einkommensunabhängig. Im Unterschied zu den in Art. 35 DBG und § 34 StG erwähnten steuerrechtlichen Sozialabzügen werden jedoch nur die tatsächlich getätigten, nachgewiesenen Aufwendungen bis zu einem gewissen Maximalbetrag pro Kind pro Steuerperiode gewährt. Deshalb kann er im Unterschied zum allgemeinen Kinderabzug gemäss den konkretisierenden Regelungen auf Bundes- und kantonaler Ebene bei getrennt besteuerten Elternteilen in begründeten Fällen – insbesondere wohl wenn der eine Elternteil (hauptsächlich) finanziell für die Drittbetreuung des gemeinsamen Kinds aufkommt – auch anders als hälftig aufgeteilt werden (vgl. KS ESTV Nr. 30, Ziff. 8.4.3 und Weisung lit. B Ziff. III N 50). Demnach ist die vorliegende Konstellation entgegen der Ansicht des kantonalen Steueramts nicht mit derjenigen betreffend Zweiverdienerabzug vergleichbar, der im Übrigen einem anderen Zweck dient und im Unterschied zum strittigen Abzug von vorneherein nur bei verheirateten Steuerpflichtigen zum Tragen kommt. Mit Bezug auf den Zweiverdienerabzug hat das Verwaltungsgericht Luzern festgehalten, dass ein Ehepaar, bei welchem das Einkommen des einen Ehegatten nach Art. 37a DBG abgerechnet wird, in seiner gemeinsamen ordentlichen Steuererklärung keinen Zweiverdienerabzug mehr geltend machen könne (VGr LU, 12. Juli 2011, LGVE 2011 II Nr. 20, gesamte E. 5). Dieser Entscheid des Verwaltungsgerichts 2 DB.2021.166 2 ST.2021.224

- 11 - Luzern, welcher besagt, dass ein Erwerbseinkommen, welches bereits im vereinfachten Abrechnungsverfahren nach den Bestimmungen des BGSA abgerechnet wurde, im Rahmen der Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im ordentlichen Verfahren nicht mehr als Einkommen zu berücksichtigen sei, womit die Gewährung eines steuermindernden Abzugs für den zweitverdienenden Ehegatten ausser Betracht falle, lässt sich demnach entgegen der Ansicht des kantonalen Steueramts nicht auf vorliegenden Sachverhalt ummünzen. dd) Hinzu kommt, dass der Kinderdrittbetreuungskostenabzug erst mit Einführung des Bundesgesetzes über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern am 25. September 2009 (BBl 2009 4729 ff.) und damit nach Erlass von Art. 11 Abs. 4 StHG in die gesetzlichen Grundlagen von Bund und Kanton Zürich Eingang gefunden hat und somit im Rahmen der Entstehungsgeschichte von Art. 11 Abs. 4 StHG nicht berücksichtigt worden sein dürfte. Mit anderen Worten war es vom Gesetzgeber im Licht der verfassungsmässigen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit betrachtet wohl nicht beabsichtigt, diesen anorganischen Abzug in den Anwendungsbereich von Art. 11 Abs. 4 StHG fallen zu lassen. Zumal ansonsten Eltern(teilen) mit einem vergleichsweise geringen Erwerbseinkommen dieser Abzug verwehrt bleiben würde, womit die sozialpolitisch bezweckte Wirkung verfehlt bzw. verfälscht würde. d) Die Gewährung des Kinderdrittbetreuungskostenabzugs führt

somit im vor- liegenden Fall entgegen der Ansicht der Vorinstanz zu keiner die vorgeannten verfas- sungsmässigen Grundsätze verletzenden Vermischung der beiden Besteuerungssys- teme, sondern im Gegenteil dazu, dass diesen verfassungsmässigen Prinzipien Genüge getan wird. Selbstverständlich führt die Gewährung von Abzügen zu unter- schiedlichen Progressionsfolgen. Dies lässt sich jedoch nicht als Argument für eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung bzw. eine unverhältnismässige Besteuerung ins Feld führen, solange die nach dem gesetzgeberischen Willen verlangten Vorausset- zungen für solche Steuererminderungen erfüllt werden. Vielmehr widerfährt den Pflichti- gen aufgrund der Vorgehensweise des kantonalen Steueramts eine Benachteiligung gegenüber anderen berufstätigen Elternpaaren und damit gegenüber Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden und in gleicher Weise nach Massgabe der ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln mit Steuern zu belasten sind. Zu berücksichti- 2 DB.2021.166 2 ST.2021.224

- 12 - gen bleibt auch, wie die Pflichtigen zu Recht bemerken, dass kein Wahlrecht des Ar- beitnehmers besteht, ob er im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuert wird oder nicht. Gemäss Art. 37a Abs. 1 DBG entscheidet darüber einzig die Arbeitgeberin. 3. a) Der strittige Kinderdrittbetreuungsabzug ist in der vorliegenden Konstella- tion, in welcher beide berufstätigen Ehegatten (auch) im ordentlichen Veranlagungs- / Einschätzungsverfahren besteuert werden, ohnehin nach den Voraussetzungen von Art. 33 Abs. 3 DBG und § 31 Abs. 1 Bst. j StG zu gewähren, so dass es entgegen der Ansicht des kantonalen Steueramts und der in LGVE 2011 II Nr. 20 E. 4b geschilderten Situation nicht zu einer unzulässigen Vermischung der beiden Besteuerungsverfahren kommt. In Nachachtung des dem strittigen einkommensunabhängigen Abzug zugrunde liegenden gesetzgeberischen Willens, berufstätige Eltern zu entlasten, wäre im Übri- gen dasselbe der Fall, wenn nur ein (selbständig oder unselbständig) erwerbstätiger Elternteil im ordentlichen Verfahren und der andere vollständig im vereinfachten Ab- rechnungsverfahren besteuert würde, sofern die vorgeannten Voraussetzungen ge- mäss der diesen gesetzgeberischen Willen konkretisierenden Weisung erfüllt sind. Dies muss umso mehr gelten, als die einschlägige Weisung bei nicht gemeinsam be- steuerten Eltern vorsieht, dass grundsätzlich derjenige Elternteil, der mit dem Kind zu- sammenlebt und (gänzlich) für dessen Unterhalt sorgt, einen Abzug für Kinderdrittbe- treuungskosten machen kann, sofern die Eigenbetreuung aufgrund einer Erwerbstätigkeit, einer Ausbildung oder einer Erwerbsunfähigkeit mit gleichzeitiger Be- treuungsunfähigkeit nicht wahrgenommen werden kann (lit. B Ziff. III N 50; vgl. auch die Regelung in KS ESTV Nr. 30, Ziff. 8.4.3). Lebt das Kind im gemeinsamen Haushalt der unverheirateten Eltern und kommen beide für seinen Unterhalt auf, kann jeder El- ternteil einen Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten geltend machen, sofern eine Ei- genbetreuung durch die Eltern aufgrund einer Erwerbstätigkeit, einer Ausbildung oder einer Erwerbsunfähigkeit mit gleichzeitiger Betreuungsunfähigkeit nicht möglich ist. Jeder Elternteil kann dabei grundsätzlich höchstens einen Abzug im Umfang der Hälfte des Maximalbetrags geltend machen. Eine andere Aufteilung ist durch die Eltern ge- meinsam nachzuweisen. Diesfalls werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiese- nen Kosten auf den Maximalbetrag des Abzugs gekürzt, sofern sie zusammen mehr als den Maximalbetrag ausmachen (lit. B Ziff. III N 51). Die Vorgehensweise des zu- ständigen Steuerkommissärs, den abzugsfähigen Betrag im Verhältnis der ordentlich besteuerten Erwerbseinkünfte der Pflichtigen zu deren Gesamterwerbseinkommen zu 2 DB.2021.166 2 ST.2021.224

- 13 - kürzen, obschon der Abzug einkommensunabhängig ist, scheint unter Verweis auf die soeben zitierten, konkretisierenden Ausführungen der Weisung zur möglichen Handhabung/Aufteilung der abzugsfähigen Kosten bei unverheirateten Eltern unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit und gleichmässigen Besteuerung fragwürdig. Im Übrigen wäre die Berechnung diesfalls zumindest unter Berücksichtigung des Gesamterwerbseinkommens beider Elternteile vorzunehmen gewesen. Wenn ein Elternteil in einem Voll- oder Teilzeitpensum arbeitet und ordentlich besteuert wird, während der andere in vielen kleinen Pensen zu kleinen Entgelten (mehrheitlich) im vereinfachten Abrechnungsverfahren tätig ist, darf dies jedenfalls nicht zu einer Benachteiligung gegenüber Elternpaaren mit je einem (höheren) Pensum führen, ansonsten dem gesetzgeberischen Willen, welcher die steuerliche Entlastung vom Familien bezweckt, nicht Genüge getan würde. b) Die effektiv angefallenen Kosten für die Drittbetreuung und ihr kausaler Zusammenhang zur Erwerbstätigkeit der Pflichtigen sind belegt und unbestritten. Die Voraussetzungen zur Gewährung des Abzugs sind damit unbestrittenermassen erfüllt. Die tatsächlich angefallenen, belegten Kosten für die Drittbetreuung belaufen sich auf Fr. 10'732.-. Die Rechnungsstellung erfolgte an beide Elternteile, wer für die angefallenen Kosten aufgekommen ist, ergibt sich aus den Akten nicht bzw. wurde im vorinstanzlichen Auflageverfahren nicht thematisiert. Vermutungsweise dürfte der Pflichtige als Hauptwerbender hauptsächlich für den Familienunterhalt und damit auch für die strittigen Kosten aufgekommen sein. In derartigen Konstellationen ist es wie soeben erwähnt gemäss einschlägigem Kreisschreiben der ESTV und kantonaler Weisung bei unverheirateten Eltern, die in einem gemeinsamen Haushalt leben und das Sorgerecht gemeinsam ausüben möglich, dass der Drittbetreuungskostenabzug vollumfänglich bei derjenigen Person zum Abzug gebracht wird, welche für die fraglichen Kosten aufkommt. Damit würde in analoger Anwendung, welche sich aufgrund des Gleichbehandlungsgedankens rechtfertigt, die vorliegende Streitfrage obsolet. Festzuhalten bleibt im Übrigen, dass die eingereichten Rechnungen betreffen Drittbetreuung des Kinds zwar auch nicht abzugsfähige Verpflegungs- und damit Lebenshaltungskosten beinhalten (KS ESTV Nr. 30, Ziff. 8.5). Da die geltend gemachten Gesamtkosten den maximal zulässigen Abzug ohnehin übersteigen und die Verpflegungskosten einen geringen Anteil davon ausmachen dürften, kann von einer entsprechenden Subtraktion abgesehen werden. 2 DB.2021.166 2 ST.2021.224

- 14 - Nach alledem ist der geltend gemachte Abzug vollumfänglich zuzulassen. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Rechtsmittel. Die Kosten des Verfahrens sind ausgangsgemäss in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen. Die Ausrichtung einer Parteientschädigung wurde nicht beantragt.

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