

Stellungnahme der Schweizerischen Konferenz der Gleichstellungsbeauftragten (SKG) im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens (eröffnet am 5. April 2017) über die steuerliche Berücksichtigung der Kinderdrittbetreuungskosten

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	1
Einleitende Bemerkungen	1
Stellungnahme zu den unterbreiteten Fragen	3
1. Befürworten Sie generell eine Erhöhung des Kinderdrittbetreuungsabzuges?	3
2. Befürworten Sie die vorgeschlagene Erhöhung der Obergrenze für den Kinderdrittbetreuungsabzug von 10'100 auf 25'000 Franken pro Kind und Jahr bei der direkten Bundessteuer?	4
3. Befürworten Sie, dass den Kantonen im Steuerharmonisierungsgesetz vorgeschrieben wird, dass die im kantonalen Steuergesetz vorgesehene Obergrenze für den Kinderdrittbetreuungsabzug den Betrag von 10'000 Franken nicht unterschreiten darf?... ..	6
4. Befürworten Sie die Anspruchsvoraussetzungen?	8
5. Befürworten Sie die Ausgestaltung des Kinderdrittbetreuungsabzugs als anorganischen Abzug mit einer Obergrenze oder würden Sie einen unbegrenzten Abzug für die Kinderdrittbetreuungskosten in der Form eines Gewinnungskostenabzugs bevorzugen?	9

Einleitende Bemerkungen

Die Schweizerische Konferenz der Gleichstellungsbeauftragten (SKG), der Zusammenschluss aller institutionellen staatlichen Gleichstellungsstellen der Schweiz, nimmt gerne die Gelegenheit wahr, zur obgenannten Vorlage Stellung zu nehmen. Die SKG teilt die Anliegen, die dem Vorentwurf der Änderung der Bestimmungen zum Kinderdrittbetreuungskostenabzug (folgend «der Vorentwurf») zugrunde liegen. Sie begrüsst den im Vorentwurf gewählten Weg, dem Fachkräftemangel mit der Verbesserung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie entgegenzuwirken, und weist darauf hin, dass beträchtliche Unterschiede zwischen den Geschlechtern bestehen, was das Problem des Ungleichgewichts zwischen Berufs- und Familienleben betrifft.

Bei der vorliegenden Reform muss insbesondere beachtet werden, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung nicht nur die rechtliche, sondern auch die tatsächliche Gleichstellung umfasst. Erscheint eine Gesetzesbestimmung in formeller Hinsicht als neutral, bewirkt sie aber bei ihrer Anwendung eine Ungleichbehandlung zwischen zwei Personenkategorien, dann verletzt sie den Gleichbehandlungsgrundsatz. Gerade im Steuerbereich muss der Gesetzgeber besonders im Auge behalten, dass Frauen quantitativ in geringerem Umfang als

Männer¹ erwerbstätig sind und in den Privathaushalten tendenziell eher Frauen die dort anfallende Arbeit erledigen.² So waren 2014 in der Schweiz nur 1,5% der Männer Hausmänner, während sich 19% der Frauen in dieser Situation befanden.³ Bei den erwerbstätigen Frauen hatten nur 41,5% eine Vollzeitstelle, bei den Männern waren es 86,2%.⁴

Es müssen auch die konkreten Folgen betrachtet werden, die sich aus dem Unterhalt eines Kindes im Haushalt ergeben. Gemäss einer Erhebung des Bundesamtes für Statistik (folgend « BFS ») reduzieren oder unterbrechen viel mehr Frauen als Männer ihre Erwerbstätigkeit aufgrund der Kinderbetreuung: So gaben 2012 41% der Frauen, deren jüngstes Kind jünger als 9 Jahre alt war, an, ihre Arbeitszeit während mindestens eines Monats reduziert zu haben, um dieses zu betreuen, während nur 13% der Männer sich in dieser Situation befanden.⁵ Was die Auswirkungen der Kosten der Krippen auf den Beschäftigungsgrad der Mütter in der Schweiz betrifft, ergibt sich aus derselben Erhebung insbesondere, dass 23,2% der Frauen, die ihre Kinder selber betreuen, ihren Beschäftigungsgrad erhöhen würden, wenn die Probleme im Zusammenhang mit der Kinderbetreuung gelöst wären.⁶ Diese Ergebnisse werden durch den letzten Bericht des BFS zu den Familien in der Schweiz bestätigt, wonach 2014 52,2% der Eltern ohne Kind(er) unter 25 Jahren beide Vollzeit arbeiteten, während von den Eltern mit Kind(ern) unter 25 Jahren nur 11% beide Vollzeit arbeiteten. Wenn Kinder im Haushalt leben, bedeutet dies in der überwiegenden Mehrheit der Fälle eine Reduktion des Beschäftigungsgrades der Mutter oder den Unterbruch ihrer Erwerbstätigkeit. In solchen Haushalten üben ungefähr 90% der Väter, aber nur 13,5% der Mütter, eine Vollzeitbeschäftigung aus.⁷

Obwohl das geltende Steuerrecht in formeller Hinsicht ohne Zweifel geschlechtsneutral ausgestaltet ist, hält es tendenziell Frauen in einem nicht unerheblichen Mass von der Ausübung einer Erwerbstätigkeit ab. So wird beim aktuell angewendeten Gemeinschaftsbesteuerungsmodell für die Einkommen von Ehepaaren der – in der Regel von der Frau erarbeitete – zweite Lohn aufgrund der Steuerprogression mit einem gewichtigen Grenzsteuersatz belastet. In diesem Zusammenhang führt die Obergrenze für den Kinderdrittbetreuungsabzug ebenfalls zu einer Attraktivitätseinbusse der Erwerbstätigkeit für Mütter.⁸

¹ BFS, *Arbeitsmarkindikatoren 2016*, Neuenburg 2016, S. 72 f.; BFS, *Auf dem Weg zur Gleichstellung von Frau und Mann, Stand und Entwicklung*, Neuenburg 2013, S. 12 f.

² BFS, *Familien in der Schweiz, Statistischer Bericht 2017*, Neuenburg 2017, S. 41.

³ BFS, *Beitrag der Frau am Arbeitseinkommen des Haushalts (Diagramm)*, in 2014, Neuenburg 2016, S. 12.

⁴ BFS, *Beitrag der Frau am Arbeitseinkommen des Haushalts (Diagramm)*, in 2014, Neuenburg 2016, S. 13.

⁵ BFS, *Schweizerische Arbeitskräfteerhebung: « Vereinbarkeit von Beruf und Familie »*, Neuenburg 2014, S. 4.

⁶ BFS, *Schweizerische Arbeitskräfteerhebung: « Vereinbarkeit von Beruf und Familie »*, Neuenburg 2014, S. 4.

⁷ BFS, *Familien in der Schweiz, Statistischer Bericht 2017*, Neuenburg 2017, S. 36.

⁸ Vgl. COMBE Fanny, *La réduction de la charge fiscale comme vecteur d'intégration de la femme dans le milieu professionnel, Étude de droit suisse et de droit comparé*, Mémoire Neuchâtel 2015, S. 20 ff. Die Autorin unterscheidet zwischen zwei hauptsächlichen Massnahmen zur Förderung der Erwerbsbeteiligung der Frauen:

Die SKG wird in der Folge den Vorentwurf generell sowie insbesondere dessen Auswirkungen auf die Erwerbsbeteiligung der Frauen analysieren. In Anbetracht dessen, dass mit dem Kinderdrittbetreuungskostenabzug nicht nur der Grundsatz der Gleichbehandlung gewahrt, sondern auch die Erwerbsbeteiligung der Frauen gefördert werden kann, unterstreicht die SKG, dass der Anspruch auf den Kinderdrittbetreuungskostenabzug auf keinen Fall unbegründet eingeschränkt werden darf.

Stellungnahme zu den unterbreiteten Fragen

1. Befürworten Sie generell eine Erhöhung des Kinderdrittbetreuungsabzuges?

Ja.

Die Obergrenze für den Kinderdrittbetreuungskostenabzug liegt bei der direkten Bundessteuer gegenwärtig bei 10'100 Franken (Art. 33 Abs. 3 DBG), während sie in den Kantonen – aufgrund des den kantonalen Gesetzgebern in Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG zugestandenen Spielraums – sehr unterschiedlich ist und zwischen 3'000 und 19'200 Franken beträgt. Die effektiven mit der Kinderdrittbetreuung verbundenen Kosten können aber bei gewissen Steuerpflichtigen beträchtlich höher ausfallen als diese Obergrenzen. In Genf beispielsweise schwanken die Kosten für einen subventionierten Krippenplatz (5 Tage pro Woche) zwischen jährlich 132.80 und 22'500 Franken je nach Einkommen der Eltern und, in geringerem Mass, nach der Art der Krippe.⁹ Angesichts der in Genf geltenden Obergrenze von 4'000 Franken¹⁰ für die steuerlich abzugsfähigen Kinderdrittbetreuungskosten kann in vielen Fällen ein Teil der Kosten nicht abgezogen werden. Dies, obwohl diese Kosten offensichtlich eine Verminderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der betroffenen Eltern zur Folge haben.¹¹ Das Steuerrecht muss so ausgestaltet werden, dass die Eltern bei der Wahl des Betreuungsmodells für ihr(e) Kind(er) die grösstmögliche Freiheit haben, und es soll folglich die Eltern beim Entscheid, ihr(e) Kind(er) selber zu betreuen oder Dritten anzuvertrauen, nicht beeinflussen.¹² Eine Erhöhung der Obergrenze beim Bund und eine Harmonisierung der kantonalen Obergrenzen sind im Hinblick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz Schritte in die richtige Richtung.

Es ist an dieser Stelle wiederholt festzuhalten: Nach heute geltendem Recht kann somit in sehr vielen Fällen – ab zwei Tagen Krippe pro Woche – ein Teil der Kosten nicht abgezogen werden, obwohl diese Kosten offensichtlich eine Verminderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der betroffenen Eltern zur Folge haben. Die Auswirkungen dieser Tatsache

die Verringerung der Steuerbelastung auf dem Erwerbseinkommen und die Reduktion der mit den Kindern verbundenen Kosten.

⁹ http://www.ville-geneve.ch/fileadmin/public/Departement_5/Documents_de_demarches/Tablette_tarification_creches_et_espace_de_vie_enfantine.pdf.

¹⁰ Art. 35 Loi sur l'imposition des personnes physiques des Kantons Genf vom 27. September 2009 (LIPP/GE, RS/GE D 3 08).

¹¹ CR LIFD-Jacques, N. 112 ad Art. 33.

¹² SCHWEGLER Regina / STERN Susanne / ITEN Rolf, *Familienfreundliche Steuer- und Tarifsyste, Vergleich der Kantone Basel-Stadt und Zürich*, Zürich 2012, S. 63.

auf den Fachkräftemangel sind klar: Wie der Erläuternde Bericht feststellt, deckt der heutige Maximalabzug gemäss DBG ungefähr die Kosten eines nichtsubventionierten Krippenplatzes während knapp zwei Tagen pro Woche.¹³ Die Kosten für die Betreuung eines Kindes in einer nichtsubventionierten Krippe während 5 Tagen pro Woche können bis zu 2'700 Franken monatlich erreichen.¹⁴ Dies entspricht bei 11 Monaten pro Jahr 29'700 Franken an jährlichen Ausgaben. Es sind Eltern mit hohen Einkommen, die von der Begrenzung des Abzugs besonders betroffen sind, insbesondere wenn sie ihre kleinen Kinder während der ganzen Woche betreuen lassen.¹⁵ Davon ausgehend, dass die bestbezahlten Angestellten in der Regel auch die höchstqualifizierten sind, dann erscheint die im Vorentwurf vorgeschlagene Massnahme zur Bekämpfung des Fachkräftemangels geeignet, indem sie eine Obergrenze erhöht, die ganz besonders solche Fachkräfte betrifft.

Schliesslich sind die vorgeschlagenen Massnahmen besonders attraktiv, zumal sie sich infolge der positiven Beschäftigungsimpulse mittelfristig selber finanzieren.¹⁶ Derzeit kann aufgrund des Zusammenhangs zwischen Kinderdrittbetreuungskosten und Zusatzeinkommen davon ausgegangen werden, dass in zahlreichen Fällen – insbesondere falls mehr als ein Kind drittbetreut werden müsste – die Eltern kein finanzielles Interesse daran haben, dass beide eine Erwerbstätigkeit in höherem Umfang ausüben.¹⁷ Es ist zu erwarten, dass die Erhöhung der Abzugsgrenze einen positiven Einfluss auf die Erwerbsbeteiligung der Frauen und somit auf das Steuersubstrat insgesamt haben wird.

2. Befürworten Sie die vorgeschlagene Erhöhung der Obergrenze für den Kinderdrittbetreuungsabzug von 10'100 auf 25'000 Franken pro Kind und Jahr bei der direkten Bundessteuer?

Ja zur Frage der Erhöhung der Obergrenze; nein zur Frage der Begrenzung auf 25 000 Franken.

Der Erläuternde Bericht des EFD vom 5. April 2017 zur steuerlichen Berücksichtigung der Kinderdrittbetreuungskosten (folgend « der Erläuternde Bericht ») schliesst die Einführung eines unbegrenzten Abzuges aus, weil « [d]ie Abgrenzung von effektiv notwendigen Kinderdrittbetreuungskosten und weiteren Lebenshaltungs- oder „Luxusausgaben“ [...] in der Praxis nicht einfach vorzunehmen sein » dürfte.¹⁸ Obwohl die Unterscheidung zwischen notwendigen Kosten und weiteren Lebenshaltungs- oder Luxusausgaben nötig zu sein scheint und nur die ersteren abziehbar sein sollten, zweifelt die SKG, dass eine Begrenzung der Abzüge geeignet ist, um dieses Ziel zu erreichen.

¹³ Erläuternder Bericht, S. 7.

¹⁴ Erläuternder Bericht, S. 7.

¹⁵ Erläuternder Bericht, S. 8.

¹⁶ Erläuternder Bericht, S. 13 m.w.H..

¹⁷ SCHWEGLER Regina / STERN Susanne / ITEN Rolf, *Familienfreundliche Steuer- und Tarifsyste, Vergleich der Kantone Basel-Stadt und Zürich*, Zürich 2012, S. 43ff.

¹⁸ Erläuternder Bericht, S. 10.

Die Begrenzung eines Abzuges stellt, wie jede andere vom Bundesgericht zugelassene Schematisierung, eine Derogation des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar. Eine solche Derogation kann im Interesse der Praktikabilität der Steuererhebung gerechtfertigt sein, so wie es im Erläuternden Bericht suggeriert wird, der dazu tendiert, die Notwendigkeit für die Steuerbehörde, die nicht abziehbaren Luxusausgaben zu identifizieren, zu verneinen.¹⁹ Das Bundesgericht anerkennt nämlich, dass eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist.²⁰ Anhand solcher Mechanismen kann nicht nur das Verwaltungsverfahren vereinfacht, sondern auch eine korrektere Steuererhebung erreicht und damit die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen optimiert werden.²¹ Das Bundesgericht erlaubt so dem Gesetzgeber, bei der Ausarbeitung von Steuervorschriften sehr weitgehend praktische und verwaltungsökonomische Aspekte einfließen zu lassen.²² Um die Gesetzmässigkeit einer solchen Vereinfachung bei der Steuererhebung zu prüfen, muss eine Interessensabwägung zwischen der Bedeutung und den positiven Auswirkungen der Vereinfachung einerseits und dem Ausmass der mit der Massnahme verbundenen Überbesteuerung oder Privilegien sowie dem Anteil der betroffenen Steuerpflichtigen andererseits stattfinden.²³

Vorliegend könnte mit der Obergrenze vermieden werden, dass im Einzelfall geprüft werden müsste, ob die Betreuungskosten notwendig oder luxuriös sind. Die SKG ist aber der Auffassung, dass die Schematisierung dieser Massnahme ihr Ziel nicht erreicht, und zwar nur schon, weil zahlreiche luxuriöse Ausgaben unterhalb der Obergrenze angesiedelt sein können. Denkbar ist namentlich die Situation eines Paares, das sein Kind an einem einzigen Wochentag zur Betreuung in eine Krippe gibt – wobei diese Krippe jedoch ausgesprochen luxuriöse Leistungen anbietet – aber die Betreuungskosten trotzdem sehr wahrscheinlich unterhalb der Obergrenze liegen. Es muss in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass der Abzug nicht je nach Anzahl Drittbetreuungstagen variiert, weshalb eine Einzelfallbeurteilung unvermeidlich bleibt. Auch weitere Gründe untermauern diese Auffassung:

Die Kosten der Kinderbetreuung in einer Krippe bestimmen sich im Wesentlichen nicht nach den Unterschieden in den von den Krippen erbrachten Leistungen, sondern viel mehr nach Faktoren wie dem Einkommen der Eltern, dem Alter des Kindes, der Häufigkeit des Krippenbesuchs oder der Anzahl der gleichzeitig betreuten Kinder.²⁴ Auch kosten

¹⁹ Erläuternder Bericht, S. 10 f.

²⁰ Urteil BGer 2A.683/2004 vom 25. Juli 2005, E. 3.4; 2P.233/2004 vom 20. April 2005, E. 3.2.1; BGE 124 I 193 E. 3e; 112 Ia 240 E. 4b; Urteil BGer 2C_834/2015 vom 15. Februar 2016, E. 2.4; 2C_161/2016 vom 26. September 2016, E. 3.4.

²¹ YERSIN Danielle, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, in: ZSR 1992 II S. 145 ff., N. 106.

²² BGE 125 I 1 E. 2b/bb S. 4 f.

²³ YERSIN Danielle, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, in: ZSR 1992 II S. 145 ff., N. 106.

²⁴ In der Stadt Genf beispielsweise wird den Eltern, die ihre Kinder in einer subventionierten Krippe betreuen lassen, beim zweiten Kind eine Reduktion von 50% und ab dem dritten Kind eine Reduktion von 100% gewährt (<http://www.ville->

Betreuungen über Nacht oder am Wochenende zusätzlich; je nach Arbeitszeiten der Eltern sind dies wichtige und notwendige Angebote, die bezahlt werden müssen. Es erscheint deshalb nicht korrekt, die Abzugsfähigkeit der Kinderdrittbetreuungskosten zu begrenzen, wenn dabei einzig die Höhe der Betreuungskosten berücksichtigt wird. Es kommt noch ein weiteres konkretes Problem dazu: Familien lassen ihre Kinder nicht unbedingt freiwillig in teureren Krippen betreuen, sondern sind manchmal aufgrund von fehlenden günstigeren Krippenplätzen dazu gezwungen.²⁵ Diese Situation erweist sich als umso heikler, als die finanziell attraktivsten Krippenplätze subventioniert sind. Es ist darauf zu achten, dass Eltern ohne subventionierten Krippenplatz nicht doppelt benachteiligt werden, indem ihnen darüber hinaus die Möglichkeit eingeschränkt wird, die zusätzlichen Kosten, die sie zu tragen haben, steuerlich abzuziehen.

Zusammenfassend hält die SKG fest, dass es nicht gerechtfertigt ist, einem Teil der Steuerpflichtigen die Abzugsfähigkeit der gesamten Betreuungskosten zu verwehren, wenn die höheren Ausgaben dieser Steuerpflichtigen durch die Höhe der Einkommen, ihre Beschäftigungsgrade, das Alter des Kindes, die Anzahl der fremdbetreuten Kinder oder die Tatsache, dass sie nicht die Möglichkeit hatten, ihr Kind in einer günstigeren oder subventionierten Krippe betreuen zu lassen, bedingt sind. Dazu kommt, dass eine Einzelfallbeurteilung selbst mit einer Obergrenze unvermeidbar bleibt, weil zahlreiche als luxuriös qualifizierte Aufwendungen, die eigentlich nicht abzugsfähig wären, unterhalb einer solchen Obergrenze liegen können. Die SKG ist ausserdem der Auffassung, dass die unbegrenzte Abzugsfähigkeit die einzige Lösung ist, mit welcher der aufgrund der Betreuungskosten verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen werden kann.

3. Befürworten Sie, dass den Kantonen im Steuerharmonisierungsgesetz vorgeschrieben wird, dass die im kantonalen Steuergesetz vorgesehene Obergrenze für den Kinderdrittbetreuungsabzug den Betrag von 10'000 Franken nicht unterschreiten darf?

Ja zur Harmonisierung; nein zur Frage der Obergrenze.

Gemäss Art. 129 Abs. 1 BV legt der « *Bund [...] Grundsätze fest über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden* ». Es handelt sich dabei um eine konkurrierende Kompetenz, bei welcher die Kantone insoweit autonom sind, als der Bundesgesetzgeber die Frage nicht behandelt.²⁶ Die Harmonisierung erstreckt sich auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht (Abs. 2). Es muss mit AUBERT festgestellt werden, dass der

geneve.ch/fileadmin/public/Departement_5/Documents_de_demarches/Tabelle_tarification_creches_et_espace_de_vie_enfantine.pdf). Siehe diesbezüglich auch: Sozialamt des Kantons Zürich, *Fehlanreize im Steuer- und Sozialsystem, Schlussberichte, Projektphase I, August 2009, Projektphase II, Januar 2010*, Zürich 2010, S. 105 ff.

²⁵ <https://www.letemps.ch/suisse/2015/06/30/inegaux-face-aux-creches> (konsultiert am 27.04.2017).

²⁶ BV Komm-BIAGGINI, N. 2 ad Art. 129 BV.

Bundesgesetzgeber den Begriff «Grundsätze» sehr weit aufgefasst hat; er hat den Kantonen nur beschränkt Wahlmöglichkeiten gelassen.²⁷ Aus diesem Grund unterscheiden sich die kantonalen Regelungen der direkten Steuern hauptsächlich bei den Steuertarifen, den Steuersätzen und den Steuerfreibeträgen, die explizit von der Harmonisierungskompetenz des Bundes ausgenommen sind (Art. 129 Abs. 2 zweiter Satz BV).

Der Erläuternde Bericht äussert Vorbehalte an der Angemessenheit, im StHG die Höhe von Abzügen festzulegen.²⁸ Es wird befürchtet, dass ein solches Vorgehen eine zu grosse Einmischung des Bundes in die Steuersysteme der Kantone, deren Autonomie durch das Steuerharmonisierungsgesetz schon beträchtlich beschnitten ist, bedeuten würde. Den Kantonen eine unbeschränkte Abzugsfähigkeit der Kinderdrittbetreuungskosten aufzuerlegen, könnte namentlich seitens der Kantone einen gewissen Widerstand verursachen. Eine als zu hoch empfundene Obergrenze würde dieselben Reaktionen hervorrufen.

Die SKG unterstreicht gleichwohl, dass eine Begrenzung der Abzüge nicht geeignet ist, um eine bessere Praktikabilität der Steuererhebung zu erreichen, weshalb sich diese Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht rechtfertigen lässt. Die grossen Unterschiede bei den Kinderdrittbetreuungskosten und die Tatsache, dass diese an Faktoren geknüpft sind, auf welche die Eltern nur einen sehr beschränkten Einfluss haben, bedeuten, dass im Hinblick auf die Ausarbeitung einer Obergrenze für die Abzüge – auch auf kantonaler Ebene – sehr behutsam vorgegangen werden muss. Zudem ist weiter oben aufgezeigt worden, dass eine Obergrenze nicht geeignet ist, um schematisch zu kontrollieren, welche Kosten notwendig oder luxuriös sind.

Ferner sind die vorgeschlagenen Massnahmen geeignet, die Erwerbsbeteiligung der Frauen allgemein und insbesondere der [gut qualifizierten] Mütter mit Kindern im Vorschulalter zu fördern.²⁹ Wie bereits erwähnt, sollten sich die vorgeschlagenen Massnahmen dank der positiven Auswirkungen auf den Arbeitsmarkt mittelfristig ausbezahlen³⁰ sowie einen Beitrag zur Bekämpfung des Fachkräftemangels leisten.³¹ Damit sie ihre volle Wirksamkeit entfalten können, sind sie nicht nur auf Bundesebene sondern auch innerhalb der Kantone anzuwenden.

Kohärent wäre deshalb, von den Kantonen ebenfalls zu verlangen, dass sie die Abzüge für Kinderdrittbetreuungskosten nicht begrenzen. Dabei hätten die Kantone selbstverständlich weiterhin die Möglichkeit zu kontrollieren, ob die von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Ausgaben notwendige oder luxuriöse Aufwendungen darstellen. Auch wenn diese Lösung nicht berücksichtigt werden sollte, so stellt die vorgeschlagene Einführung

²⁷ PC Cst-AUBERT, N. 5 ad Art. 129 BV.

²⁸ Erläuternder Bericht, S. 11.

²⁹ Erläuternder Bericht, S. 14.

³⁰ Erläuternder Bericht, S. 13.

³¹ Erläuternder Bericht, S. 9 f.

einer kantonalen Mindestabzugshöhe für Kinderdrittbetreuungskosten bereits ein nicht zu vernachlässigender Fortschritt gegenüber dem geltenden Recht dar.

4. Befürworten Sie die Anspruchsvoraussetzungen?

Ja.

Schon heute ist in Art. 33 Abs. 3 DBG und Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG vorgesehen, dass nur steuerpflichtige Personen, die im gleichen Haushalt wie die drittbetreuten Kinder leben und die für deren Unterhalt sorgen, die Kinderdrittbetreuungskosten abziehen dürfen. Die Betreuungskosten müssen ausserdem während der tatsächlichen Zeit der Erwerbstätigkeit, Erwerbsunfähigkeit oder Ausbildung anfallen. Erforderlich ist weiter, dass der Elternteil nicht in der Lage ist, die Kinderbetreuung selber wahrzunehmen, und dass die Drittbetreuung der Kinder in direktem Kausalzusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, der Ausbildung oder der Erwerbsunfähigkeit steht. Die Eltern haben die Kosten nachzuweisen. Schliesslich ist der Abzug nur bei Kindern möglich, die das 14. Altersjahr noch nicht vollendet haben.³² Der Vorentwurf sieht vor, dass diese Anspruchsvoraussetzungen beibehalten werden sollen.

Diese Anspruchsvoraussetzungen sind generell unbestritten und werden auch von der SKG befürwortet. Wir erachten es nicht als notwendig, vertieft darauf zurückzukommen. Wir erinnern nur daran, dass nicht vergessen werden darf, dass das Volk 2013 die Volksinitiative der SVP « Familieninitiative » zu 58,5%³³ abgelehnt hat. Diese sah vor, dass «*Eltern, die ihre Kinder selber betreuen, [...] für die Kinderbetreuung ein mindestens gleich hoher Steuerabzug gewährt werden [muss] wie Eltern, die ihre Kinder fremd betreuen lassen*».³⁴ Zwar wollte diese Initiative die Gleichbehandlung von Eltern, die ihre Kinder selber betreuen, und Eltern, die ihre Kinder drittbetreuen lassen, sicherstellen. Der Bundesrat beurteilte aber – zu Recht –, dass sich diese zwei Kategorien von Steuerpflichtigen nicht in der gleichen Situation befänden und folglich eine differenzierte steuerliche Behandlung gerechtfertigt sei. Aus diesem Grund weiche die vorgeschlagene Massnahme vom Grundsatz der Gleichbehandlung ab und verfolge «*damit ein ausserfiskalisches Ziel, nämlich die Förderung der Eigenbetreuung der Kinder*».³⁵ Die Abzugsfähigkeit der Kinderdrittbetreuungskosten ist folglich eng an ein zusätzliches Einkommen und damit an die Aufrechterhaltung der Erwerbsfähigkeit der Eltern gebunden. Die Voraussetzung der tatsächlichen Erwerbstätigkeit, Erwerbsunfähigkeit oder Ausbildung ist deshalb notwendig, gleich wie auch die Voraussetzung des Kausalzusammenhangs zwischen dieser und der Betreuung der Kinder durch Dritte.

Was schliesslich die besondere Situation von getrennten, geschiedenen und unverheirateten Eltern betrifft, die ihr(e) Kind(er) alternierend betreuen, stellt sich die SKG auf denselben Standpunkt wie die ESTV.³⁶ Leben die Eltern nicht im gemeinsamen Haushalt, kann jeder

³² Erläuternder Bericht, S. 8 f.

³³ BBl 2014 S. 1773 ff.

³⁴ BBl 2012 S. 7237 ff.

³⁵ BBl 2012 S. 7231.

³⁶ ESTV, Kreisschreiben Nr. 30 vom 21. Dezember 2010 zur Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), S. 15 f.

Elternteil die Kinderdrittbetreuungskosten unter den gleichen Voraussetzungen abziehen. Besteht für den Abzug eine Obergrenze, ist vom Grundsatz auszugehen, dass der maximal abziehbare Betrag unter den beiden Elternteilen paritätisch aufgeteilt werden muss, wobei diese auch eine andere Aufteilung beantragen können. Eine andere Aufteilung kann namentlich dann sinnvoll sein, wenn ein Elternteil die Kinder teilweise während seiner freien Tage betreut.

5. Befürworten Sie die Ausgestaltung des Kinderdrittbetreuungsabzugs als anorganischen Abzug mit einer Obergrenze oder würden Sie einen unbegrenzten Abzug für die Kinderdrittbetreuungskosten in der Form eines Gewinnungskostenabzugs bevorzugen?

Die SKG zieht einen unbegrenzten Abzug für die Kinderdrittbetreuungskosten vor, und zwar in der Ausgestaltung als anorganischer Abzug (gleich wie schon jetzt, also ohne dass ein direkter Zusammenhang mit der Einkommenserzielung notwendig ist, und auch im Falle einer Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit anwendbar).

Der Erläuternde Bericht weist zu Recht darauf hin, dass die Kinderdrittbetreuungskosten zwar eng an die Erzielung eines Einkommens gebunden sein können, den Eltern aber hauptsächlich dazu dienen müssen, generell ihre Erwerbsfähigkeit aufrechtzuerhalten. Eine Person in Ausbildung muss deshalb ebenfalls die Möglichkeit haben, diese Kosten von ihrem allfälligen Einkommen abzuziehen. Mit einer solchen Lösung gewinnt nach den Ausführungen des Erläuternden Berichts auch die Ausbildung an Attraktivität, womit so auch indirekt der Mangel an qualifizierten Fachkräften bekämpft werden kann. In Anbetracht der Tatsache, dass ein Einkommen erzielt werden muss, um von der Abzugsmöglichkeit der Kinderdrittbetreuungskosten profitieren zu können, kommt diese Abzugsmöglichkeit für Personen in Ausbildung weitgehend verheirateten Paaren zugute, bei welchen eine Person eine Erwerbstätigkeit ausübt. Das Modell der gemeinsamen Besteuerung von Ehepaaren erlaubt in diesem Rahmen den Abzug der Ausbildungskosten des einen Ehepartners auf dem Einkommen des anderen. Diese Möglichkeit verbessert gemäss den weiter oben erwähnten Statistiken tendenziell die Erwerbsbeteiligung der Frauen. Aus diesem Grund vertritt die SKG die Meinung, dass die Möglichkeit beibehalten werden muss, den Abzug auch im Falle einer Ausbildung geltend zu machen, und dass deshalb der Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten als anorganischer Abzug ausgestaltet werden muss.

Gemäss Bundesgericht und Lehre wird ein anorganischer Abzug in der Regel aufgrund von ausserfiskalischen Zielsetzungen und nur bis zu einem bestimmten Betrag gewährt.³⁷ Anorganische Abzüge haben wie die Sozialabzüge, zum Beispiel der Ehegattenabzug (Art. 35 Abs. 1 Bst. c DBG), zum Ziel, der subjektiven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen, und können deshalb gewisse Schematisierungen beinhalten.

³⁷ Urteil des BGer 2C_162/2010 vom 21. Juli 2010, E. 6.3 mit Hinweisen.

Es muss festgestellt werden, dass es im DBG und im StHG zahlreiche Ausnahmen von der eben erwähnten allgemeinen Regel, wonach bei anorganischen Abzügen eine Obergrenze vorzusehen ist, gibt. So können die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrenntlebenden Ehegatten und an die Kinder gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 9 Abs. 2 Bst. c StHG vollständig abgezogen werden. Die gleiche Möglichkeit steht den Steuerpflichtigen auch für die eigenen Krankheits- und Unfallkosten sowie derjenigen von in ihrer Unterhaltspflicht stehenden Personen (Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG und Art. 9 Abs. 2 Bst. h StHG) oder auch für die Behinderungskosten des Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen verbundenen Kosten (Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG und Art. 9 Abs. 2 Bst. h^{bis} StHG) offen. Die Unbegrenztheit eines Abzuges ist demzufolge offensichtlich nicht durch den anorganischen Charakter dieses Abzuges bedingt; und umgekehrt muss ein anorganischer Abzug nicht unbedingt begrenzt sein.

Bei Kosten, die nicht Gegenstand einer Obergrenze sind, liegt es in der Natur der Sache, dass sie variieren. Wie weiter oben für die Kinderdrittbetreuungskosten aufgezeigt, variiert deren Betrag von einer steuerpflichtigen Person zur andern sehr stark. Auch sind überdurchschnittlich hohe Kosten nicht zwingend luxuriös, sondern können von Faktoren abhängen, die nicht unbedingt von den Eltern beeinflusst werden können – wie beispielsweise die Höhe ihrer Einkommen oder die Möglichkeit, ihr(e) Kind(er) in einer subventionierten Krippe betreuen zu lassen. Aus diesen Gründen vertritt die SKG die Meinung, dass der anorganische Abzug für die Kinderdrittbetreuungskosten nicht begrenzt werden sollte.

Das Fehlen einer Obergrenze bedeutet sicher nicht, dass sämtliche Kinderdrittbetreuungskosten abgezogen werden können. Dies gilt beispielsweise auch für die Regelung der Abzugsfähigkeit der mit einer Behinderung verbundenen Kosten. Gerade kürzlich hat das Bundesgericht in Erinnerung gerufen, dass bei einer fehlenden Obergrenze eine direkte Verbindung zwischen den Kosten und der Behinderung bestehen muss.³⁸ Die SKG schlägt entsprechend vor, dass die Steuerbehörden prüfen, ob die Kosten der Kinderdrittbetreuung notwendig sind, um ihre Abzugsfähigkeit zu ermitteln.

Da die Kinderdrittbetreuungskosten enorm variieren können und weitgehend von ausserhalb des Einflussbereichs der Eltern stehenden Faktoren abhängen, stellt sich nicht nur die Frage, ob die Eltern mehr als nötig ausgeben, sondern auch, ob dieser Mehraufwand überhaupt von den Eltern beeinflusst werden kann. Es wäre nämlich besonders stossend, den Eltern vorzuwerfen, dass sie ihr(e) Kind(er) in einer teureren Krippe betreuen lassen, falls diese Wahl durch das Fehlen einer subventionierten Krippe in der näheren Umgebung der Wohnung bedingt ist.

³⁸ Urteil BGer 2C_479/2016 und 2C_480/2016 vom 12. Januar 2017, E. 3.4: « [s]teuerlich abzugsfähig sind nur jene Kosten, die durch eine Behinderung bedingt sind, d.h. grundsätzlich und masslich als direkte Folge der Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG entstehen ». Siehe auch: Urteil BGer 2C_130/2012 und 2C_131/2012 vom 9. Mai 2012, E. 5 *ab initio*.

Zusammenfassend vertritt die SKG folgende Standpunkte:

1. Die Obergrenzen für die Kinderdrittbetreuungskosten sind im geltenden Recht sowohl auf Bundes- wie auch auf kantonaler Ebene viel zu tief angesetzt und müssen erhöht werden.
2. Der Abzug soll auf Bundesebene nicht begrenzt werden, da eine solche Begrenzung nicht geeignet ist, um die im Zusammenhang mit der Praktikabilität der Steuererhebung verfolgten Ziele zu erreichen, und folglich eine ungerechtfertigte Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darstellen würde.
3. Das kantonale Recht muss harmonisiert werden. Anstatt ein Minimum der Obergrenze für den Abzug festzulegen, ist jedoch vorzuziehen, dass im StHG für die Kantone ein Verbot der Plafonierung der Abzugsmöglichkeit verankert wird.
4. Die geltenden Anspruchsvoraussetzungen für die Abzugsfähigkeit müssen beibehalten werden.
5. Der Abzug muss in der Form eines unbegrenzten anorganischen Abzuges ausgestaltet werden.