

B. Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998

88 Gewinnungskosten, Kinderbetreuungskosten (§ 35 Abs. 1 lit. d StG; § 36 Abs. 2 lit. e StG; § 16 StGV).

- **Voraussetzungen für den Abzug der berufsbedingten Mehrkosten für die Drittbetreuung von Kindern (Erw. 4 - 8).**
- **Berechnung der abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten (Erw. 9).**
- **Die Kosten für die Reinigung des Hauses stellen keine abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten dar (Erw. 10).**

14. August 2003 in Sachen H. + Y.G., RV.2003.50034/K 8094

Aus den Erwägungen

4. a) Gemäss § 35 Abs. 1 lit. d StG werden die von den Steuerpflichtigen nachgewiesenen, notwendigen Mehrkosten für die Drittbetreuung von Kindern, die im gleichen Haushalt leben, als Berufskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen.

In § 16 StGV wird ergänzend ausgeführt:

¹ Als notwendige Berufskosten für die Drittbetreuung von im gleichen Haushalt lebenden Kindern, die das 16. Altersjahr noch nicht überschritten haben, können pro Kind 75 % der nachgewiesenen Kosten, maximal jedoch Fr. 6'000.-- in Abzug gebracht werden. Der Maximalbetrag gilt für Verhältnisse mit Vollzeitpensen; bei Teilzeitpensen findet eine verhältnismässige Kürzung statt.

² Die Drittbetreuung ist insbesondere dann notwendig, wenn eine allein erziehende Person einer Erwerbstätigkeit nachgeht oder wenn beide Elternteile zur gleichen Zeit einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Sind beide Elternteile erwerbstätig, wird der Abzug auf dem Zweitverdienst gewährt; ein verbleibender Restbetrag kann vom übrigen Einkommen abgezogen werden.

³ Die betreuende Person muss das 16. Altersjahr vollendet haben.

Das Kantonale Steueramt hat zudem das Merkblatt „Kinderbetreuungskosten“ vom 30. September 2001 veröffentlicht.

b) (...)

c) Aus § 35 Abs. 1 lit. d StG und § 16 StGV ergeben sich die folgenden Voraussetzungen für den Abzug der berufsbedingten Mehrkosten für die Drittbetreuung von Kindern, die kumulativ erfüllt sein müssen:

1. Die Aufwendungen müssen durch die Drittbetreuung von Kindern angefallen sein. Dabei ist unerheblich, ob es sich um eine auswärtige Kinderbetreuung, wie etwa einen Kinderhort oder eine Tagesfamilie, handelt oder das Kind an seinem Wohnort betreut wird.

2. Die Drittbetreuung der Kinder muss zur Berufsausübung notwendig sein. Dabei ist ein direkter Zusammenhang zwischen der Drittbetreuung und der konkreten Berufsausübung erforderlich, an den strenge Anforderungen gestellt werden. Nicht als abzugsfähig gelten alle Ausgaben, welche nicht ausschliesslich zum Zwecke der Einkommenserzielung getätigt werden, also für diese nicht erforderlich sind (zum Begriff der „Notwendigkeit“ vgl. RGE vom 20. März 2003 in Sachen R.B., mit Hinweisen).

3. Das betreute Kind muss mit der steuerpflichtigen Person im gleichen Haushalt leben und darf das 16. Altersjahr noch nicht überschritten haben.

4. Die betreuende Person muss das 16. Altersjahr zurückgelegt haben.

5. Die Kosten müssen von der steuerpflichtigen Person nachgewiesen werden.

d) Abzugsfähig sind nur die durch die Drittbetreuung angefallenen Mehrkosten. Daher sind die Kosten für Kinder, die auch ohne Drittbetreuung anfallen, wie etwa die Aufwendungen für Windeln, Ausflüge oder die Verpflegung der Kinder, nicht abzugsfähig.

5. Die Rekurrenten machen geltend, die Betreuungsperson sei an den beiden Halbtagen, an denen sie beide berufshalber ausser Haus gewesen seien, bei ihnen zu Hause beschäftigt gewesen. Sie sei für diese Zeit der Mutterersatz gewesen und habe zur Aufrechterhaltung der häuslichen Infrastruktur mitgearbeitet. Die Rekurrenten ziehen ferner den Vergleich mit einem Hort, bei dessen Kosten nicht

zwischen Infrastrukturkosten, direkten Kinderpflegekosten und Piktetdienst unterschieden werde, und mit einer Tagesmutter, welche während der Kinderbetreuung Hausarbeiten erledigen dürfe.

Die Vorinstanz ist dagegen der Ansicht, es liege keine Drittbetreuung vor, da sich die Zeit, in der die vermeintliche Betreuungsperson zusammen mit den Kindern im Haus gewesen sei, auf wenige Minuten pro Tag belaufen habe.

6. a) Gemäss den oben dargelegten Voraussetzungen ist vorab erforderlich, dass die geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich durch die Betreuung von Kindern angefallen sind.

b) Die drei Kinder der Rekurrenten befanden sich während eines Teils der Zeit, in der die Angestellte anwesend war, in der Schule. Gemäss den vorstehenden Ausführungen sind nur jene Kosten zum Abzug zuzulassen, welche für die Einkommenserzielung erforderlich sind. Die Betreuung von Kindern ist indes zur Berufsausübung nur erforderlich, wenn diese anwesend sind. Die übrigen Aufgaben, die im Zusammenhang mit Kindern anfallen, wie die Reinigung der Zimmer etc., sind dagegen zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie gemäss § 41 lit. a StG zu zählen. Die Erledigung dieser Arbeiten bei Abwesenheit der Kinder kann somit nicht zu einem Abzug der Aufwendungen als Kinderbetreuungskosten führen. Der Gesetzgeber war sich bewusst, dass auch bei Anwesenheit der Kinder z.B. Reinigungsarbeiten ausgeführt werden können, weshalb nur 75 % der Kosten abzugsfähig sind (siehe hierzu die Ausführungen in Erw. 10/a).

Dagegen ist festzuhalten, dass die Betreuung des Kindes nicht aktiv sein muss, in dem Sinne, dass mit dem Kind gespielt wird oder z.B. gemeinsam Hausaufgaben erledigt werden. Es genügt, wenn die Betreuungsperson eine Aufsichtsfunktion wahrnimmt.

c) Die Rekurrenten halten fest, die Angestellte sei um 07.30 Uhr zur Arbeit gekommen. Am Donnerstag Morgen musste die Tochter J. erst um 08.40 Uhr das Haus verlassen. Am Freitag dagegen gingen alle drei Kinder um 08.00 Uhr zur Schule.

Nach Angaben der Rekurrenten kam J. Freitags bereits um 10.00 Uhr nach Hause. Da an diesem Vormittag beide Elternteile

beruflich ausser Haus waren, ergab sich für die Zeit bis zur Rückkehr eines Elternteils eine Betreuung von J. durch die Angestellte. Dagegen war anscheinend am Donnerstag Mittag bereits ein Elternteil zu Hause, als die Kinder zurückkehrten.

In der übrigen Zeit befanden sich die Kinder in der Schule, und die Angestellte erledigte die weiteren Aufgaben (etwa Reinigung des Hauses, Bettwäsche etc.). Diese Tätigkeiten gehören, wie bereits ausgeführt, nicht zur Betreuung der Kinder im Sinne des Steuergesetzes, weshalb der Anteil der Kosten, der auf diese Zeit entfällt, nicht abzugsfähig ist.

7. a) Die Drittbetreuung der Kinder muss zur Berufsausübung notwendig sein (siehe Erw. 4/c, zweite Voraussetzung).

b) Die Drittbetreuung der Kinder steht in Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, da beide Elternteile beruflich ausser Haus waren. Dagegen stellt sich die Frage, ob die Betreuung notwendig im Sinne des Gesetzes war, da nach Angaben der Rekurrenten auf dem Beiblatt „Berufsauslagen“ zur Steuererklärung 2001 auch an anderen Tagen beide Elternteile erwerbstätig waren, für diese aber keine Drittbetreuungskosten geltend gemacht werden. Sofern an diesen Tagen keine Betreuung der Kinder erfolgte, diese also selber für sich verantwortlich waren, könnte auch die Betreuung der Kinder am Donnerstag und Freitag als nicht notwendig betrachtet werden.

Auf Anfrage hielten die Rekurrenten fest, dass jeweils am Montag die Betreuung durch die Grossmutter der Kinder erfolgte. An den anderen Tagen bzw. Halbtagen war immer nur ein Elternteil ausser Haus und somit keine Drittbetreuung erforderlich. Diese Aussagen erscheinen als glaubhaft. Die Rekurrenten haben somit für jeden Wochentag eine Kinderbetreuung sichergestellt. Deshalb ist auch die Drittbetreuung der Kinder am Donnerstag und Freitag als berufsnotwendig zu betrachten.

8. Die weiteren Voraussetzungen (vgl. Erw. 4/c) sind erfüllt, da die Kinder im Jahr 2001 das 16. Altersjahr noch nicht überschritten hatten, mit der Angestellten nicht im gleichen Haushalt lebten und die Angestellte das 16. Altersjahr zurückgelegt hatte.

Der Nachweis der Kosten der Betreuung erfolgte durch die Jahresabrechnung 2001 der AHV- und ALV-Beiträge für die Angestellte

der SVA Aargau, aus der die Jahreslohnsumme ersichtlich ist. Dagegen wurde die Prämie der Unfallversicherung nicht belegt, weshalb die entsprechenden Kosten nicht zum Abzug zuzulassen sind.

9. a) Die Angestellte arbeitete acht Stunden pro Woche bei den Rekurrenten, jeweils Donnerstag und Freitag vormittags. Arbeitsbeginn war um 7.30 Uhr, Arbeitsende also um 11.30 Uhr.

Die gemeinsame Anwesenheit der Kinder mit der Angestellten, und damit die Betreuung, dauerte im Normalfall rund 3 ½ Stunden pro Woche (vgl. Erw. 6/c). Da sich eine exakte Abgrenzung der abzugsfähigen Kinderbetreuung von der nicht abzugsfähigen Hilfe im Haushalt nicht vornehmen lässt und erfahrungsgemäss auch ausserordentliche Umstände auftreten können, die schwer erfassbar sind (Krankheit, Ausfall der Schule aus irgendwelchen Gründen), rechtfertigt es sich, zur Berechnung der abzugsfähigen Kosten von vier Stunden Kinderbetreuung pro Woche auszugehen.

Von den acht Stunden Arbeitszeit pro Woche entfallen also 50 % auf die Betreuung der Kinder. Es sind daher 50 % der effektiven Kosten für die Angestellte zu den Kinderbetreuungskosten zu zählen.

b) Die Kosten für die Angestellte im Jahr 2001 setzen sich zusammen aus dem Jahreslohn von Fr. 8'663.15 und dem Arbeitgeberbeitrag an den Sozialkosten von Fr. 580.60. Dadurch ergeben sich Gesamtkosten von (aufgerundet) Fr. 9'250.--. Davon entfallen wie oben ausgeführt 50 %, d.h. Fr. 4'625.--, auf die Kinderbetreuung.

c) Gemäss § 16 Abs. 1 StGV können pro Kind 75 % der ausgewiesenen Kosten, maximal jedoch Fr. 6'000.-- in Abzug gebracht werden. Die Formulierung der Verordnung ist offensichtlich auf den Fall der Kinderbetreuung in einem Hort zugeschnitten. Wird die Betreuung zu Hause organisiert, und betreut eine Person mehrere Kinder gleichzeitig, sind die Kosten selbstverständlich nur einmal anrechenbar. Im vorliegenden Fall können also (aufgerundet) Fr. 3'500.-- (75 % von Fr. 4'625.--) als notwendige Berufskosten für die Drittbetreuung von Kindern abgezogen werden.

Der Rekurs ist damit teilweise gutzuheissen. (...)

10. a) Die Rekurrenten sind der Ansicht, die für die Reinigung des Hauses bezahlten Löhne seien als Kinderbetreuungskosten zum

Abzug zuzulassen, da auch in den Kosten für einen Kinderhort Infrastrukturkosten enthalten seien, und diese gemäss Merkblatt zum Abzug zugelassen seien. Dabei übersehen die Rekurrenten, dass wie bereits ausgeführt nur 75 % der nachgewiesenen Kosten als Drittbetreuungskosten abzugsfähig sind (§ 16 Abs. 1 StGV). Der Gesetzgeber war sich bewusst, dass in den Kosten für Kinderbetreuung auch Aufwendungen für nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten, wie Heizung, Strom, Wasser, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Spielsachen etc., enthalten sind. Aus diesem Grund wird von den nachgewiesenen Kosten der Anteil der Lebenshaltungskosten in der Höhe von (pauschal) 25 % der Gesamtkosten in Abzug gebracht (vgl. hierzu den Bericht des Kantonalen Steueramtes „Abzug von Drittbetreuungskosten für im gleichen Haushalt lebende Kinder als Berufskosten“ vom 5. Dezember 1997 [Materialien zum Steuergesetz vom 15. Dezember 1998, Band 4.3, Arbeitspapier zur 28. Sitzung der Grossratskommission vom 13. Dezember 1997]). Die Argumentation der Rekurrenten vermag daher nicht zu überzeugen.

b) Die Rekurrenten bringen ferner vor, die Angestellte habe Pikettdienst geleistet. Sie sei einsatzbereit gewesen, wenn ein Kind keine Schule hatte (Rekurs vom 3. Februar 2003). Dies rechtfertigt zwar, bei der Berechnung der abzugsfähigen Kosten eine Aufrundung vorzunehmen (vgl. Erw. 9/a), nicht aber die Anerkennung des ganzen Aufwandes. Für einen Pikettdienst kann kein Abzug zugelassen werden.

89 Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen (§ 44 StG).

- § 44 StG ist nur auf Kapitaleleistungen anzuwenden, die an die Stelle periodischer Leistungen treten und nach dem normalen Lauf der Dinge ordentlicherweise auch durch periodische Zahlungen abgegolten werden.