

Kinderbetreuung als «Hobby»?

Ein Plädoyer für eine zeitgemässe steuerrechtliche Qualifikation der Kinderbetreuungskosten als Gewinnungskosten

Gemäss der aktuellen Steuerrechtspraxis können Kinderbetreuungskosten nicht als berufsbedingte Kosten (sog. Gewinnungskosten) abgezogen werden, sondern nur betragsmässig beschränkt im Rahmen eines allgemeinen Abzugs. Diese Einstufung geht massgeblich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung sowie daran anschliessende Gesetzgebung zurück. Angesichts der aus dieser Situation folgenden sozialen und wirtschaftlichen Konsequenzen stellt sich die Frage, ob diese rechtliche Wertung noch zeitgemäss ist. Der als Denkanstoss konzipierte Beitrag geht dieser Frage nach und zeigt im Rahmen einer Analyse der Rechtsprechung und Rechtswissenschaft Möglichkeiten zur steuerrechtlichen Qualifikation der Kinderbetreuungskosten als Gewinnungskosten auf.

I. Einführung	92
II. Rechtliche Ausgangslage	92
1. Steuererhebungsprinzipien	93
2. Einkommensdefinition	93
a) Reinvermögenszugangstheorie	93
b) Gesetzliche Grundlagen	94
c) Abzüge im Schweizer Steuerrecht	94
3. Kinderbetreuungsabzug in Bund und Kantonen	96
III. Kinderbetreuungskosten als Gewinnungskosten	97
1. Ausgangslage	97
2. Auseinandersetzung mit Rechtsprechung und Lehre	98
a) Unmittelbarer Zusammenhang	98
b) Begründung in persönlichen Verhältnissen	98
c) Unschärfen des Gewinnungskostenbegriffs	100
IV. Fazit und Ausblick	100

Zitiervorschlag:

MERET CAJACOB, Kinderbetreuung als «Hobby»?,
sui generis 2024, S. 91

Meret Cajacob, MLaw, wissenschaftliche Assistentin und Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht der Universität Basel (meret.cajacob@unibas.ch). Ein herzlicher Dank geht an die anonymen Peer-Reviewer für das konstruktive Feedback sowie an Dario Haux für die Durchsicht und die hilfreichen Anmerkungen.

DOI: <https://doi.org/10.21257/sg.255>

Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung – Weitergabe unter gleichen Bedingungen 4.0 International Lizenz.

I. Einführung

1 «Ich arbeite nur 40 %, weil bei einem höheren Pensum der zusätzliche Lohn weitgehend für Kinderbetreuungskosten und Steuern draufgehen würde.» Wer selbst Kinder aufzieht oder im regelmässigen Austausch mit Eltern von jungen Kindern steht, kennt diesen Satz.¹ Es ist seit einiger Zeit bekannt, dass in der Schweiz bis heute in bestimmten Fällen verminderte oder gar negative Erwerbsanreize für die Zweitverdienerin² in einer Familie mit Kindern bestehen.³ Die Gründe dafür sind vielfältig, wobei das Steuerrecht neben den anfallenden Kinderbetreuungskosten⁴ eine zentrale Rolle spielt.⁵ So sind das bestehende System der Ehegattenbesteuerung sowie die fehlende (vollständige) Abziehbarkeit der anfallenden Kinderbetreuungskosten für negative Effekte verantwortlich.⁶ Die konkrete steuerrechtliche Diskussion zu den Kinderbetreuungskosten dreht sich um die Frage, ob diese als berufsbedingte Kosten (sog. Gewinnungskosten) zu qualifizieren sind, welche entsprechend im vollen Umfang abziehbar wären. Das Bundesgericht vertritt jedoch, ebenso wie ein Teil der Lehre, bis heute die Auffassung, dass es sich bei Kinderbetreuungskosten nicht um Gewinnungskosten handelt.⁷ Ausgehend von dieser Recht-

sprechung führte das Bundesparlament im Jahr 2011 einen allgemeinen Abzug ein, der den Kinderbetreuungskosten Rechnung tragen sollte. Tatsächlich bleibt dieser (teilweise massiv) unter den tatsächlich anfallenden Kosten.⁸

Die Konsequenzen der verminderten Erwerbsanreize betreffen nicht nur einzelne Frauen oder Familien, sondern die Wirtschaft im Allgemeinen. So würde eine Erhöhung der Erwerbsanreize aus volkswirtschaftlicher Perspektive Vorteile mit sich bringen: Das Angebot an Arbeitskräften würde erhöht,⁹ der Arbeitsmarkt belebt und die Produktivität gesteigert.¹⁰ Ausserdem würden die getätigten Bildungsinvestitionen nicht verloren gehen.¹¹ Insgesamt kann auch mit positiven Auswirkungen auf die Gleichstellung von Mann und Frau gerechnet werden, wenn die Erwerbsanreize für Zweitverdienerinnen steigen.¹²

Der vorliegende Beitrag versteht sich angesichts dieser Spannungslage – zwischen der grundsätzlich möglichen Qualifikation als Gewinnungskosten und der faktisch beschränkten Abzugsmöglichkeit – als Denkanstoss. Neben inhaltlichen Ausführungen soll er zu einer allgemeinen Reflexion darüber anregen, wie ein tradiertes Familienbild das Steuerrecht sowie die politische Diskussion darüber bis heute prägt.

1 Mit Kinderbetreuungskosten sind vorliegend die durch die familienexterne Kinderbetreuung anfallenden Kosten gemeint.

2 Vorliegend wird die weibliche Form verwendet, da es sich bei den zweitverdienenden Personen hauptsächlich um Frauen handelt. Nach Angaben des Bundesamtes für Statistik ist bei 71.3% aller gemischtgeschlechtlichen Paare mit Kindern der Partner in Vollzeit und die Partnerin in Teilzeit oder gar nicht erwerbstätig. Bei 13.4% der Paare mit Kindern sind beide in Vollzeit und bei 7.5% beide in Teilzeit erwerbstätig. Die Kategorie Partnerin in Vollzeit und Partner in Teilzeit oder nicht erwerbstätig wird nicht eigens ausgewiesen. Bundesamt für Statistik, Familien in der Schweiz. Statistischer Bericht 2021, 11. Mai 2021, S. 27 f.

3 Dazu MONIKA BÜTLER, Arbeiten lohnt sich nicht – ein zweites Kind noch weniger. Zu den Auswirkungen einkommensabhängiger Tarife auf das (Arbeitsmarkt)Verhalten der Frauen, PWP 2007, S. 1 ff.; REGINA SCHWEGLER / SUSANNE STERN / ROLF ITEN, Negative Erwerbsanreize durch Tarife und Steuerabzüge für Familien- und schulergänzende Betreuung: Vertiefende Analysen und Massnahmenvorschläge. Bericht im Auftrag der Fachstelle für die Gleichstellung von Frau und Mann, Kanton Zürich vom 12. Juli 2011; WALTER OTT / CORNELIA STAUB / STEPHANIE BADE, Fehlanreize im Steuer- und Sozialsystem, Bericht im Auftrag des Kantons Zürich vom 19. April 2010; ANJA ROTH / KURT SCHMIDHEINY, Individualbesteuerung bietet grössere Arbeitsanreize für Zweitverdiener, Die Volkswirtschaft 2016, S. 51 ff.; VALÉRIE MÜLLER / MARCO SALVI, Frauenfeindliche Familienbesteuerung. Welche Steuermodelle die Beschäftigung der Frauen fördern, Avenir Suisse (Hrsg.), Zürich 2020.

4 BÜTLER (Fn. 3), S. 5 ff. Vgl. auch Hinweise in Fn. 3.

5 ROTH/SCHMIDHEINY (Fn. 3), S. 51 ff.

6 ROTH/SCHMIDHEINY (Fn. 3), S. 52 f.; SCHWEGLER/STERN/ITEN (Fn. 3), S. 27 ff. Vgl. auch weitere Hinweise in Fn. 3. Aus rechtlicher Perspektive jüngst GIEDRE LIDEIKYTE HUBER, Fiscalité et femmes: de la nécessité d'un passage à l'imposition individuelle, RDAF 2021, S. 397 ff.; ANDREA OPEL, Von der Heiratsstrafe zur «Zweitverdienerinnenstrafe», in: Juristinnen Schweiz (Hrsg.), Recht und Geschlecht. Herausforderungen der Gleichstellung – Quelques réflexions 50 ans après le suffrage des femmes, Zürich 2021, S. 147 ff.; ANDREA OPEL, Frauenbenachteiligende Familienbesteuerung. Drum prüfe ewig, wer sich bindet, StR 2021, S. 182 ff.

7 Vgl. Rz. 22 ff.

II. Rechtliche Ausgangslage

Bei der Definition des Einkommens sowie der zulässigen Abzüge geht es stets auch um die Frage, wie die Steuerlast unter den Steuerpflichtigen verteilt werden soll. Die Bundesverfassung gibt dies mit den Steuererhebungsprinzipien in Art. 127 Abs. 2 BV¹³ in Grundzügen vor. Diesen Steuererhebungsprinzipien kommt trotz ihrer systematischen Einordnung bei den Kompetenzzuweisungen Grundrechtscharakter zu.¹⁴ Sie lassen sich unterteilen in das Prinzip der Allgemeinheit, das Prinzip der Gleichmässigkeit und das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip) und sind im Einzelnen wie folgt ausgestaltet.

8 Vgl. Rz. 19 ff.

9 REGINA SCHWEGLER / SUSANNE STERN / ROLF ITEN, Familienfreundliche Steuer- und Tarifsysteme. Vergleich der Kantone Basel-Stadt und Zürich. Bericht zuhanden der Abteilungen für Gleichstellung von Frauen und Männern der Kantone Zürich und Basel-Stadt vom 18. Juni 2012, S. 65.

10 Botschaft zu einer Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (steuerliche Berücksichtigung der Kinderdrittbetreuungskosten) vom 9. Mai 2018 (BBl 2018 3019), S. 3036.

11 BÜTLER (Fn. 3), S. 11 f.; SCHWEGLER/STERN/ITEN (Fn. 9), S. 6.

12 SCHWEGLER/STERN/ITEN (Fn. 9), S. 65.

13 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101).

14 MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich 2020, § 4 N 120.

1. Steuererhebungsprinzipien

- 5 Das Prinzip der Allgemeinheit der Steuern besagt, dass ohne sachlichen Grund keine einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen stärker oder schwächer belastet werden dürfen.¹⁵ Demnach betrifft es die subjektive Seite der Besteuerung¹⁶ und verbietet es beispielsweise, nur eine bestimmte Personengruppe zu besteuern.¹⁷ Das Prinzip der Gleichmässigkeit der Besteuerung betrifft hingegen die objektive Seite der Besteuerung.¹⁸ Dieses Prinzip besagt, dass die Steuerlast von der Bevölkerung nach «gleichem Mass» getragen werden soll.¹⁹ Es gilt heute jedoch als praktisch vollständig vom Leistungsfähigkeitsprinzip verdrängt.²⁰ Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist das bedeutendste der drei in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Besteuerungsprinzipien.²¹ Die Leistungsfähigkeit kann wiederum in die objektive und die subjektive Leistungsfähigkeit unterteilt werden. Die objektive Leistungsfähigkeit ergibt sich aus dem Nettoeinkommen, also dem gesamten Einkommen abzüglich der zur Erzielung des Einkommens aufgewendeten Kosten.²² Sie stellt «den Zuwachs der einem Steuerpflichtigen zur persönlichen Bedürfnisbefriedigung zur Verfügung stehenden Mittel»²³ dar. Die subjektive Leistungsfähigkeit bezieht sich demgegenüber auf die persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen.²⁴ Darin werden beispielsweise Unterhaltspflichten mitberechnet.²⁵

2. Einkommensdefinition

- 6 Das Leistungsfähigkeitsprinzip bildet damit den Ausgangspunkt für die Definition des Einkommens. Die Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips setzt dabei zunächst voraus, dass die Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuerpflichtigen möglichst genau festgestellt werden kann. Als Grundlage für die Feststellung der Leistungsfähigkeit einer Person und damit für die heutige Definition

15 BGE 99 Ia 638 E. 9.

16 REICH (Fn. 14), § 4 N 127. Vgl. PETER HONGLER, in: Ehrenzeller et al. (Hrsg.), St. Galler Kommentar, Bundesverfassung, 4. Aufl., Zürich 2023, Art. 127 N 31 (zit. SGK BV-BEARBEITERIN); XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl., Basel 2012, § 3 N 20.

17 REICH (Fn. 14), § 4 N 129.

18 ERNST HÖHN / ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, 9. Aufl., Bern 2001, § 4 N 74.

19 REICH (Fn. 14), § 4 N 135.

20 SGK BV-HONGLER, Art. 127 N 37 (m.w.H.).

21 SGK BV-HONGLER, Art. 127 N 39.

22 PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 25 N 9 (zit. LOCHER, Komm. DBG); SGK BV-HONGLER, Art. 127 N 45.

23 MARKUS REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 1984, S. 12.

24 SGK BV-HONGLER, Art. 127 N 43.

25 FERDINAND ZUPPINGER / PETER BÖCKLI / PETER LOCHER / MARKUS REICH, Steuerharmonisierung. Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984, S. 5.

des Einkommens gilt die finanzwissenschaftliche Reinvermögenszugangstheorie.²⁶

a) Reinvermögenszugangstheorie

Diese Theorie geht auf GEORG VON SCHANZ, ROBERT M. HAIG und HENRY C. SIMONS zurück²⁷ und hat zum Zweck, das für die Einkommenssteuer relevante Einkommen theoretisch zu bestimmen.²⁸ Demnach zählen «jegliche geldwerte Zuflüsse»²⁹ zum Einkommen. Unter das Einkommen fallen neben auf dem Markt erwirtschafteten Einkünften auch Wertvermehrungen, wie beispielsweise der Wertanstieg des Eigenheims, und sogenannte hinzugerechnete Einkünfte.³⁰ Dazu gehören Eigenleistungen und wirtschaftliche Vorteile aus der Eigennutzung von Sachen. Die Eigenleistungen lassen sich wiederum aufteilen in den Verbrauch selbsterzeugter Waren und den Selbstverbrauch von Dienstleistungen.³¹ Darunter fällt beispielsweise die Bäckerin, die ihr Brot aus der eigenen Bäckerei bezieht.

Mit dem Begriff des Einkommens ist im Rahmen der Reinvermögenszugangstheorie jeweils das Nettoeinkommen gemeint.³² Daher werden vom Bruttoeinkommen die Kosten der Einkommenserzielung abgezogen.³³ Bereits im Jahr 1938 stellte HENRY C. SIMONS fest, dass es nicht einfach sei zu bestimmen, welche Aufwendungen mit der Erzielung des Einkommens zusammenhängen. So schrieb er: «If difficulties arise in determining what positive items shall be included in calculations of income (in measuring consumption), they are hardly less serious than those involved in determining and defining appropriate deductions.»³⁴ Weitere konkrete Hinweise auf eine Definition der zur Einkommenserzielung getätigten Aufwendungen

26 BGE 139 II 363 E. 2.1; MARKUS WEIDMANN, Realisation und Zurechnung des Einkommens, FStR 2003, S. 84; REICH (Fn. 14), § 10 N 26; LOCHER, Komm. DBG, Einführung zu Art. 16 ff. N 3 f. Für eine pragmatische Herangehensweise YVES NOËL, in: Noël/Aubry Girardin (Hrsg.), Commentaire romand. Impôt fédéral direct (LIFD), 2. Aufl., Basel 2017, Art. 16 N 14 (zit. CR LIFD-BEARBEITERIN).

27 WEIDMANN (Fn. 26), S. 24. Vgl. LOCHER, Komm. DBG, Einführung zu Art. 16 ff. N 5.

28 Gabler Wirtschaftslexikon, Reinvermögenstheorie, Version vom 19. Februar 2018.

29 WEIDMANN (Fn. 26), S. 84 f.

30 Hierzu und zum Folgenden WEIDMANN (Fn. 26), S. 85.

31 MARKUS WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation. Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Diss. Zürich 1996, S. 16.

32 ROBERT MURRAY HAIG, The Concept of Income – Economic and Legal Aspects, in: Haig/Seligman (Hrsg.), The Federal Income Tax, New York 1921, S. 16; NORBERT ANDEL, Einkommenssteuer, in: Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 3. Aufl., Tübingen 1980, S. 356. Vgl. GEORG VON SCHANZ, Der Einkommensbegriff und die Einkommenssteuergesetze, Finanzarchiv 1896, S. 5; HENRY C. SIMONS, Personal Income Taxation. The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, Chicago 1938, S. 54.

33 ANDEL (Fn. 32), S. 356.

34 SIMONS (Fn. 32), S. 54.

bestehen im Zusammenhang mit der Reinvermögenszugangstheorie nicht. Dies verdeutlicht, dass die für die Einkommensdefinition zugrunde gelegte ökonomische Theorie keine weiteren Anhaltspunkte dafür liefern kann, ob es sich bei Kinderbetreuungskosten um Kosten der Einkommenserzielung handelt oder nicht.

b) Gesetzliche Grundlagen

- 9 Rechtsprechung und Lehre sind sich weitgehend einig, dass der Begriff des Einkommens im Schweizer Steuerrecht dem finanzwissenschaftlichen Konzept der Reinvermögenszugangstheorie folgt.³⁵ Nach Art. 16 Abs. 1 DBG³⁶ unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. In Art. 17 ff. DBG folgt eine Aufzählung verschiedener spezifischer Einkommensarten, wie beispielsweise Einkünfte aus Dividenden oder Vermietung einer Liegenschaft. Nach Auffassung der Mehrheit der Lehre und des Bundesgerichts handelt es sich bei Art. 16 Abs. 1 DBG um eine Generalklausel, welche grundsätzlich alle Einkünfte der Einkommenssteuer unterstellt.³⁷ Demnach sind die in den folgenden Artikeln aufgezählten Einkommensarten nicht abschliessend zu verstehen.³⁸ Dies gilt ebenfalls für die kantonalen Steuern mit Art. 7 StHG³⁹.⁴⁰ Der Einkommensbegriff ist folglich sehr breit gefasst und bedarf einer Konkretisierung.

c) Abzüge im Schweizer Steuerrecht

- 10 Für die Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips sind verschiedene Abzüge vom Bruttoeinkommen vorgesehen. Durch den Abzug der Gewinnungskosten wird die objektive Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ermittelt; losgelöst von den persönlichen Verhältnissen.⁴¹ Die subjektive Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen wird hingegen durch die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge ermittelt.⁴² Dies ist auch im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie geboten.⁴³ Der Theorie entsprechend

35 REICH (Fn. 14), § 10 N 11 (m.w.H.); WEIDMANN (Fn. 26), S. 86; OBERSON (Fn. 16), § 7 N 7 ff. Siehe BGE 125 II 113 E. 4. a. Tatsächlich ist die Reinvermögenszugangstheorie im geltenden Schweizer Recht nicht vollständig umgesetzt, ausführlich dazu WEIDMANN (Fn. 26), S. 86 ff.

36 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11).

37 BGE 125 II 113 E. 4. a.; REICH (Fn. 14), § 10 N 6 f.; LOCHER, Komm. DBG, Art. 16 N 3; CRLIFD-NOËL, Art. 16 N 19 f.; OBERSON (Fn. 16), § 7 N 7. A.M. HÖHN/WALDBURGER (Fn. 18), § 14 N 19.

38 BGE 139 II 363 E. 2.1.

39 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14).

40 Urteil des Bundesgerichts 9C_738/2022 vom 30. Mai 2023 E. 3.1; BGE 139 II 363 E. 2.1; MARKUS REICH/MARKUS WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 7 N 4 (m.w.H.) (zit. Komm. StHG-BEARBEITERIN); OBERSON (Fn. 16), § 7 N 8.

41 LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N 9; OBERSON (Fn. 16), § 7 N 283. Siehe Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 21.

42 REICH (Fn. 14), § 10 N 47 f. Vgl. LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N 32.

43 Vgl. Rz. 7 f.

können vom gesamten Einkommen diejenigen Kosten, die zur Einkommenserzielung aufgewendet wurden, abgezogen werden.⁴⁴

aa) Gewinnungskosten

Das DBG enthält verschiedene Hinweise auf die Definition der Gewinnungskosten. So verweist Art. 25 DBG auf Art. 26 ff. DBG, die jeweils die abziehbaren Gewinnungskosten für die einzelnen Einkommensarten statuieren. So können gemäss Art. 26 DBG im Rahmen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit folgende Gewinnungskosten geltend gemacht werden: «Die notwendigen Kosten bis zu einem Maximalbetrag von 3000 Franken für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte», «die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit» sowie «die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten». Für die selbständige Erwerbstätigkeit definiert Art. 27 DBG die Gewinnungskosten als «die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten». Im StHG werden die Gewinnungskosten in Art. 9 Abs. 1 StHG definiert als «die zu ihrer [der Einkünfte] Erzielung notwendigen Aufwendungen ...». Beim Gewinnkostenbegriff des Schweizer Steuerrechts handelt es sich nach herrschender Meinung um eine Generalklausel.⁴⁵ Damit lässt der Gesetzgeber der Wissenschaft und Praxis einen erheblichen Beurteilungsspielraum und ermöglicht es auch, sich wandelnde Wertvorstellungen zu berücksichtigen.⁴⁶ Da der Gewinnungskostenbegriff heute praktisch vollständig harmonisiert ist,⁴⁷ wird im Folgenden nicht zwischen Bundes- und kantonalen Steuern unterschieden.

Zusammenfassend bestimmt das Gesetz, dass die abziehbaren Aufwendungen «notwendig» bzw. «erforderlich» sein müssen, um das Einkommen zu erzielen. Gemäss Bundesgericht müssen für das Vorliegen von Gewinnungskosten zudem zwei Voraussetzungen erfüllt sein: (1) Die Aufwendungen müssen «wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst» sein und (2) darf die Vermeidung der Aufwendungen «der steuerpflichtigen

44 HAIG (Fn. 32), S. 16; ANDEL (Fn. 32), S. 356; WEIDMANN (Fn. 31), S. 15. Siehe ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH (Fn. 25), S. 73 f.

45 Urteil des Bundesgerichts 2C_681/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.3; BGE 149 II 19 E. 6.1; LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N 1 f.; MARKUS REICH/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 25 N 1 f. (zit. Komm. DBG-BEARBEITERIN); CR LIFD-NOËL, Art. 25 N 8; THIERRY OBRIST / THIERRY BORNICK, Déductibilité des honoraires d'avocats pour les personnes physiques: la grande oubliée?, Revue de l'avocat 2020, S. 278 ff. (je m.w.H.). A.M. MARTIN KOCHER, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen. Grundlagen, Anfechtungsobjekt, Streitgegenstand, Verfahren, Fallstudien, Bern 2018, N 1642 f.

46 Vgl. BERND RÜTHERS / CHRISTIAN FISCHER / AXEL BIRK, Rechtstheorie und juristische Methodenlehre, 12. Aufl., München 2022, N 185.

47 PETER LOCHER, Steuerharmonisierung – Quo vadis?, ASA 2010, S. 435 (m.H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Person nicht zumutbar» sein.⁴⁸ Diese Unzumutbarkeit der Vermeidung wird teilweise mit Verweis auf die kantonale Rechtsprechung so definiert, dass die Erzielung des Einkommens ohne die Aufwendung «erschwert oder beeinträchtigt oder die Erhaltung der Einkommensquelle bzw. der berufliche Aufstieg gefährdet wäre»⁴⁹.

bb) Finaler Gewinnungskostenbegriff

13 Bei der Definition der Gewinnungskosten unterscheidet das Steuerrecht teilweise zwischen dem kausalen und dem finalen Gewinnungskostenbegriff. Der finale Gewinnungskostenbegriff umfasst alle Aufwendungen, welche für die Erzielung von Einkommen notwendig sind.⁵⁰ Dabei wurde das Erfordernis der «Notwendigkeit» von Lehre und Praxis jedoch abgeschwächt.⁵¹ Dieses sei «in einem weiten Sinn zu verstehen»⁵². Zudem wird nicht vorausgesetzt, dass ohne eine bestimmte Aufwendung das Einkommen nicht hätte erzielt werden können.⁵³ Die Aufwendung soll jedoch der Einkommenserzielung dienen und der Verzicht darauf nicht zumutbar sein.⁵⁴ Ein strenges Festhalten am finalen Gewinnungskostenbegriff könnte ausserdem zu einer Ungleichbehandlung von Unselbständig- und Selbständigerwerbenden führen.⁵⁵

14 Beim finalen Gewinnungskostenbegriff besteht die Schwierigkeit, die berufsnotwendigen Ausgaben von den «notwendigen Lebenshaltungskosten» abzugrenzen.⁵⁶ Dazu zählen etwa die Kosten für Nahrung. Diese seien zwar Voraussetzung dafür, dass überhaupt eine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden könne. Allerdings handle es sich dabei nicht um Gewinnungskosten, da die Aufwendungen selbst Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seien. Von den Gewinnungskosten unterscheidet sie, dass sie «ohnehin (auch ohne oder bei jedem anderen Beruf) anfallen würden.»⁵⁷

cc) Kausaler Gewinnungskostenbegriff

15 Demgegenüber geht der kausale Gewinnungskostenbegriff weiter und umfasst die «Aufwendungen, die durch den Bereich der Einkommenserzielung veranlasst sind»⁵⁸.

48 Urteil des Bundesgerichts 2C_745/2017 vom 21. September 2017 E. 2.2.2 (m.H. auf die weitere Rechtsprechung).

49 PHILIP FUNK, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen 1988, Grünsch 1989, S. 71f.

50 LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N11.

51 LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N12 (m.w.H.).

52 Komm. StHG-REICH / VON AH / BRAWAND, Art. 9 N8a.

53 Urteil des Bundesgerichts 2C_800/2021 vom 1. Februar 2022 E. 3.1f.; BGE 142 II 293 E. 3.2; BGE 113 Ib 114 E. 2.cf.; REICH (Fn. 14), § 10 N 42.

54 Urteil des Bundesgerichts 2C_800/2021 vom 1. Februar 2022 E. 3.1f.; BGE 142 II 293 E. 3.2.

55 CRLIFD-ECKERT, Art. 26 N9.

56 Vgl. bereits BGE 100 Ib 480 E. 3.a.

57 Zum Ganzen FUNK (Fn. 49), S. 246f.

58 FUNK (Fn. 49), S. 210.

Dies bedeutet, dass auch Aufwendungen, welche Folge der Einkommenserzielung darstellen, Gewinnungskosten sind.⁵⁹ Das Bundesgericht⁶⁰ wie auch ein Teil der Lehre⁶¹ vertreten hierbei die Auffassung, dass der kausale Aspekt auch den finalen Aspekt umfasst. Für den Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkommenserzielung wird zudem teilweise ein «qualifiziert enger Konnex»⁶² vorausgesetzt. In diesem Zusammenhang wird auch von einem «inneren wirtschaftlichen Zusammenhang»⁶³ gesprochen.

dd) Mittelbarer und unmittelbarer Zusammenhang

Weitergehend kann bei den Gewinnungskosten zwischen Aufwendungen, welche unmittelbar mit der Berufsausübung zusammenhängen und solchen, welche lediglich mittelbar damit zusammenhängen, unterschieden werden. Einen unmittelbaren Zusammenhang weisen bspw. die Aufwendungen für Berufswerkzeuge oder -kleider sowie Berufsfahrten oder berufliche Fachliteratur auf.⁶⁴ Aufwendungen mit bloss mittelbarem Zusammenhang stellen beispielsweise Fahrkosten oder Mehrkosten für auswärtige Verpflegung dar.⁶⁵ Diesbezüglich ist auch von «berufsbedingten Lebenshaltungskosten» bzw. «Mischausgaben» die Rede. Es handelt sich entsprechend um Kosten, die auch als Lebenshaltungskosten qualifiziert werden könnten. Ausschlaggebend ist jedoch die «wesentliche Ursache» der Kosten, wozu auch die Erwerbstätigkeit zählen kann. Ist dies der Fall, so handelt es sich um Gewinnungskosten.⁶⁶

ee) Allgemeine Abzüge

Mit den allgemeinen Abzügen wird weiteren Ausgaben Rechnung getragen. Der Grund dafür liegt in der verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen, welche «aus bestimmten Gründen [...] berücksichtigt werden» soll.⁶⁷ So sind beispielsweise Krankenkassenprämien bis zu einem bestimmten Betrag abzugsfähig.⁶⁸ Teilweise dienen sie auch der Förderung erwünschter Verhaltensweisen,⁶⁹ wie beispielsweise Spenden an

59 Urteil des Bundesgerichts 2C_566/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 2.2; PHILIP FUNK, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen. Einkommen als Ursache für Gewinnungskosten, ASA 1989, S. 327.

60 Urteil des Bundesgerichts 2C_566/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 2.2.

61 LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N14; FELIX RICHNER / WALTER FREI / STEFAN KAUFMANN / TOBIAS F. ROHNER, Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), 4. Aufl., Engelberg 2023, Art. 25 N6. A.M. wohl Komm. StHG-REICH / VON AH / BRAWAND, Art. 9 N8.

62 Komm. StHG-REICH / VON AH / BRAWAND, Art. 9 N8.

63 FUNK (Fn. 49), S. 208.

64 ERNST KÄNZIG, Die eidgenössische Wehrsteuer (direkte Bundessteuer), 2. Aufl., Basel 1982, Art. 22 BdBSt N23.

65 KÄNZIG (Fn. 64), Art. 22 BdBSt N23.

66 FUNK (Fn. 49), S. 243ff.

67 LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N30.

68 Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. g StHG.

69 REICH (Fn. 14), § 13 N 248.

gemeinnützige Organisationen.⁷⁰ Dabei kann es leicht zu Konflikten mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip kommen.⁷¹ Typischerweise müssen bei allgemeinen Abzügen konkrete Aufwendungen nachgewiesen werden.⁷²

ff) Sozialabzüge

- 18 Die Sozialabzüge sollen dem sozialen Status der Steuerpflichtigen Rechnung tragen.⁷³ Das heisst, dass Steuerpflichtige, die sich bei gleich hohem Einkommen in unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen befinden, durch die Sozialabzüge unterschiedlich besteuert werden.⁷⁴ Im Grunde könnte der Effekt der Sozialabzüge auch durch unterschiedliche Ausgestaltung der Tarife erzielt werden.⁷⁵ Dabei müssen nicht wie bei den allgemeinen Abzügen die getätigten Aufwendungen nachgewiesen werden, sondern das Vorliegen der vorausgesetzten Verhältnisse.⁷⁶ Der Kinderabzug zählt etwa zu den Sozialabzügen.⁷⁷

3. Kinderbetreuungsabzug in Bund und Kantonen

- 19 Mit dem Ziel, Familien, die ihre Kinder drittbetreuen lassen und solche, die sie zuhause betreuen, gleich zu behandeln und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip zu verwirklichen, führte das Bundesparlament im Jahr 2011 den Kinderbetreuungsabzug ein.⁷⁸ Dieser ist in Art. 33 Abs. 3 DBG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG systematisch bei den allgemeinen Abzügen angesiedelt. Dies begründete der Bundesrat in der Botschaft damit, dass die Kosten zwar eng mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängen, vom Bundesgericht jedoch in konstanter Rechtsprechung nicht als Gewinnungskosten qualifiziert würden. Aus diesem Grund sei den Kosten mit einem allgemeinen Abzug Rechnung zu tragen.⁷⁹ Der anfänglich auf CHF 9'100 festgesetzte Abzug wurde im Rahmen des Ausgleichs der

kalten Progression vom Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) in zwei Schritten von CHF 9'100 auf CHF 10'100 angehoben.⁸⁰ Als Antwort auf den latenten Fachkräftemangel schlug der Bundesrat bereits im Jahr 2018 vor, den Abzug auf CHF 25'000 zu erhöhen.⁸¹ Damals schätzte der Bundesrat, dass die Kosten für die Drittbetreuung bis zu CHF 32'000 betragen könnten. Damit überstiegen sie den Abzug von CHF 10'100 um ein Vielfaches.⁸² Weshalb der Bundesrat schliesslich einen Abzugsobergrenze von genau CHF 25'000 vorschlug, ergibt sich nicht aus den Materialien.⁸³ Das Parlament stimmte der Erhöhung des Kinderbetreuungsabzugs zwar zu, erhöhte jedoch gleichzeitig auch den Kinderabzug.⁸⁴ Vermutlich aufgrund dieser Verknüpfung lehnte die Stimmbevölkerung die Erhöhung im Referendum vom 27. September 2020 ab.⁸⁵ Kurz darauf, am 16. Juni 2020, forderte eine parlamentarische Initiative erneut die Erhöhung des Kinderbetreuungsabzugs auf CHF 25'000.⁸⁶ Diese Forderung schaffte es schliesslich durch das Parlament und auch ein Referendum wurde nicht ergriffen. So kommt es, dass seit dem 1. Januar 2023 pro Kind nun maximal CHF 25'000 (bzw. seit dem 1. Januar 2024 CHF 25'500) für die Drittbetreuung abgezogen werden können. Dies gilt jedenfalls, sofern diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen.⁸⁷

Parallel zur Bestimmung im DBG schreibt das StHG den Kantonen vor, dass die nachgewiesenen Kosten für die Drittbetreuung zum Abzug zugelassen werden müssen, wobei die Kantone selbst eine Abzugsobergrenze vorsehen müssen.⁸⁸ Diese Abzugsgrenzen variieren jedoch stark. Während im Kanton Uri (noch)⁸⁹ die gesamten Dritt-

70 Art. 33a DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG.

71 Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 22.

72 HÖHN/WALDBURGER (Fn. 18), § 14 N 126; CR LIFD-NOËL, Art. 33 N 1; Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 23; ERICH BOSSHARD/HANS-RUDOLF BOSSHARD/WERNER LÜDIN, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht. Unter Berücksichtigung der steuer- und zivilrechtlichen Auswirkungen des neuen Scheidungsrechts, Zürich 2000, S. 104.

73 Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 63.

74 REICH (Fn. 14), § 13 N 270; LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N 32; Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 63; CR LIFD-JACQUES, Art. 35 N 3.

75 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH (Fn. 25), S. 77; PETER LOCHER, Steuerrechtliche Qualifikation von Kinderbetreuungskosten, ASA 1999/2000, S. 380; HÖHN/WALDBURGER (Fn. 18), § 14 N 139.

76 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH (Fn. 25), S. 77; HÖHN/WALDBURGER (Fn. 18), § 14 N 139.

77 Art. 35 Abs. 1 lit. a DGB.

78 Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (BBl 2009 4729), S. 4750; AS 2010 455.

79 Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (Fn. 78), S. 4750.

80 Art. 1 Abs. 2 VKP 2011 (Verordnung des EFD über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2011 vom 28. September 2010 [Verordnung über die kalte Progression, VKP (nicht in Kraft); SR 642.119.2]); Art. 3 Abs. 2 VKP 2013 (Verordnung des EFD über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer vom 2. September 2013 [Verordnung über die kalte Progression, VKP (nicht in Kraft); SR 642.119.2]).

81 Botschaft vom 9. Mai 2018 zu einer Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (steuerliche Berücksichtigung der Kinderdrittbetreuungskosten) (BBl 2018 3019), S. 3027.

82 Botschaft steuerliche Berücksichtigung Kinderdrittbetreuungskosten (Fn. 81), S. 3027.

83 Botschaft steuerliche Berücksichtigung Kinderdrittbetreuungskosten (Fn. 81), S. 3030.

84 Siehe Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) (Steuerliche Berücksichtigung der Kinderdrittbetreuungskosten) (BBl 2019 6597).

85 Bundesratsbeschluss über das Ergebnis der Volksabstimmung vom 27. September 2020 (BBl 2020 8773).

86 Parlamentarische Initiative Markwalder (20.455) «Steuerliche Entlastung für familienexterne Kinderbetreuung von bis zu 25 000 Franken pro Kind und Jahr» vom 19. Juni 2020.

87 Art. 33 Abs. 3 DBG.

88 Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG.

89 Der Regierungsrat des Kantons Uri schlägt im Bericht für die Vernehmlassung zur Teilrevision des Gesetzes über die direkten Steuern im Kanton Uri auf den 1. Januar 2025, S. 12 f., vor, auch bei der kantonalen Steuer eine Obergrenze von CHF 25'000 einzuführen.

betreuungskosten abzugsfähig sind⁹⁰, reichen sie in den anderen Kantonen von um die CHF 25'000 in St. Gallen, Genf, Solothurn, Basel-Stadt, Glarus und dem Tessin⁹¹ bis hin zu CHF 3'060 im Wallis.⁹²

- 21 Darüber hinaus sehen einige Kantone zusätzlich noch einen «Eigenbetreuungsabzug» vor. Diesen Abzug können Personen geltend machen, die ihre Kinder zuhause betreuen. Im Gegensatz zum Kinderbetreuungsabzug handelt es sich bei dem «Eigenbetreuungsabzug» nicht um einen allgemeinen Abzug, bei dem die tatsächlich angefallenen Kosten nachgewiesen werden müssen, sondern um einen pauschal gewährten Sozialabzug. Bemerkenswert ist dabei, dass der Eigenbetreuungsabzug im Kanton Wallis zusammen mit dem Kinderbetreuungsabzug bei den bundesrechtlich abschliessend geregelt allgemeinen Abzügen eingeordnet ist.⁹³ Der Kanton Genf sieht schliesslich eine Reduktion des Kinderabzugs vor, wenn ein Kinderbetreuungsabzug geltend gemacht wird.⁹⁴ Dies entspricht faktisch einem Eigenbetreuungsabzug.

III. Kinderbetreuungskosten als Gewinnungskosten

- 22 Wie aufgezeigt, werden Kinderbetreuungskosten im Schweizer Steuerrecht mit einem betragsmässig beschränkten allgemeinen Abzug berücksichtigt. Der Grund für diese systematische Einordnung als allgemeiner Abzug liegt vornehmlich in der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Darüber hinaus zeigt die nebenstehende Tabelle⁹⁵, dass die Höhe des Abzugs bei den kantonalen Steuern stark variiert. Sie entspricht weder beim Bund noch in den Kantonen den vom Bundesrat berechneten maximal anfallenden Kinderbetreuungskosten von CHF 32'000 im Jahr.⁹⁶ Diese Erkenntnisse stehen in einem Spannungsverhältnis zum Umstand, dass das Steuerrecht unbestrittenermassen der verminderten Leistungsfähigkeit, die durch die Kinderbetreuungskosten entsteht, Rechnung tragen soll.⁹⁷

90 Art. 38 Abs. 1 lit. h StG/UR (Gesetz über die direkten Steuern im Kanton Uri vom 26. September 2010 [StG/UR; SR 3.221]).

91 Art. 45 Abs. 1 lit. h StG/SG (Steuergesetz vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1]); Art. 34 lit. f LIPP/GE (Loi sur l'imposition des personnes physiques vom 27. September 2009 [LIPP/GE; D 3 08]); § 41 Abs. 1 lit. d StG/SO (Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985 [StG/SO; BGS 614.11]); § 32 Abs. 1 lit. i StG/BS (Gesetz über die direkten Steuern vom 12. April 2000 [StG/BS; SG 640.100]); Art. 31 Abs. 1 Ziff. 10 StG/GL (Steuergesetz vom 7. Mai 2000 [StG/GL; GS VI C/1/1]); Art. 32a LT/TI (Legge tributaria vom 21. Juni 1994 [LT/TI; RDL 640.100]).

92 Siehe Art. 29 Abs. 1 lit. I LF/VB (Loi fiscale vom 10. März 1976 [LF/VB; RS 642.1]).

93 Siehe Art. 29 Abs. 1 lit. I LF/VB.

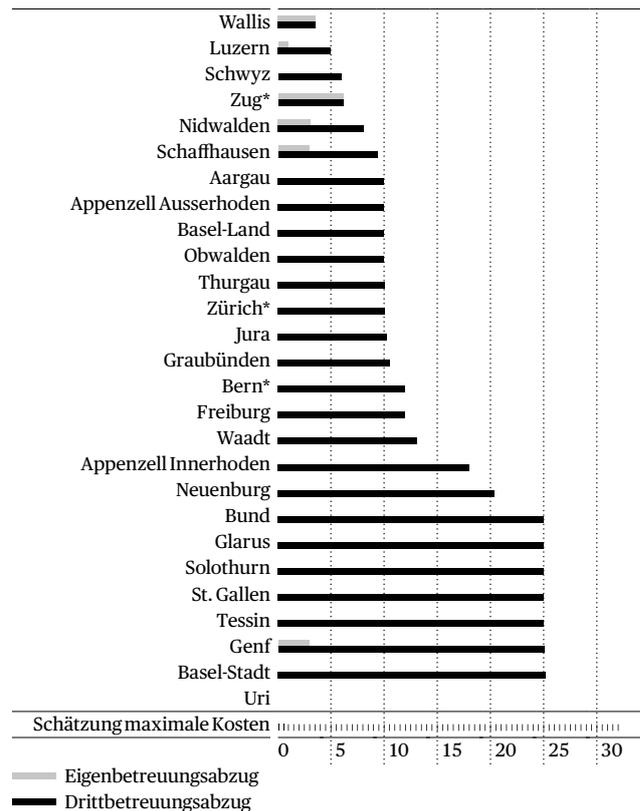
94 Art. 39 Abs. 1 lit. a LIPP/GE.

95 Vgl. Abbildung 1.

96 Vgl. Rz. 19 ff.

97 Vgl. KÄNZIG (Fn. 64), Art. 22 BdBSt N10; BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN (Fn. 72), S. 106; LOCHER (Fn. 75), S. 382; FELIX RICHNER, Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten, ZStP 1995, S. 275 f.

Abbildung 1: Kinderbetreuungsabzug und Eigenbetreuungsabzug Steuerperiode 2023 nach Kantonen in TCHF



* In diesen Kantonen ist eine Erhöhung des Kinderbetreuungsabzugs in Planung oder bereits beschlossen (Angabe ohne Anspruch auf Vollständigkeit). (Eigene Darstellung. Quelle: ESTV, Steuermäppchen für die Steuerperiode 2023 vom 14. Dezember 2023, Einkommenssteuer – Abzug der Kosten für die Drittbetreuung der Kinder.)

1. Ausgangslage

Nach Auffassung des Bundesgerichts sowie eines Teils der Lehre sind Kinderbetreuungskosten nicht als Gewinnungskosten zu qualifizieren.⁹⁸ Grundsätzlich scheint eine Qualifikation der Kinderbetreuungskosten als Gewinnungskosten jedoch möglich. An die vom Bundesgericht aufgestellten Definition der Gewinnungskosten anknüpfend müssen Aufwendungen im Wesentlichen durch die Erwerbstätigkeit verursacht und deren Vermeidung unzumutbar sein, um als solche zu gelten.⁹⁹ Es wird grundsätzlich den persönlichen Verhältnissen zugeordnet, wenn eine Person Kinder hat. Diesem Umstand wird bei der direkten Bundessteuer wie auch in allen Kantonen mit dem Kinderabzug Rechnung getragen.¹⁰⁰ Der persönliche Aspekt des Kinderhabens wird somit bereits steuerrechtlich berücksichtigt. Die Kinderbetreuungskosten gehen jedoch darüber hinaus. Sie entstehen nur, wenn tatsächlich eine Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Damit hängen sie wesentlich von der Erwerbstätigkeit ab, da letztere nur ausgeübt werden kann, wenn das Kind während

98 Vgl. Rz. 24 ff.

99 Vgl. Rz. 11 f.

100 Vgl. Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG.

dieser Zeit betreut ist. Dies kann, im Falle eines Paares, der eine Elternteil sein. Es kann jedoch auch sein, dass beide Elternteile erwerbstätig sind oder eine Person alleinerziehend ist und das Kind daher drittbetreut werden muss. In diesem Fall wäre die Vermeidung der Drittbetreuung unzumutbar, da die Erwerbstätigkeit an sich unmöglich würde.

2. Auseinandersetzung mit Rechtsprechung und Lehre

- 24 Gegen eine Qualifikation als Gewinnungskosten werden dabei insbesondere drei Argumente vorgebracht, auf welche im Folgenden eingegangen wird: Erstens fehle der unmittelbare Zusammenhang zur Erwerbstätigkeit (a). Zweitens seien die Kosten in den persönlichen Verhältnissen der Steuerpflichtigen begründet (b). Und drittens bestehe die Gefahr, dass immer neue Aufwendungen als Gewinnungskosten anerkannt werden müssten, wenn auch Kinderbetreuungskosten Gewinnungskosten darstellen würden (c).

a) Unmittelbarer Zusammenhang

- 25 Das Bundesgericht qualifiziert die Kinderbetreuungskosten nach konstanter Rechtsprechung nicht als Gewinnungskosten.¹⁰¹ Es begründet dies insbesondere damit, dass durch die Drittbetreuung der Kinder die Berufstätigkeit erst ermöglicht werde und daher kein unmittelbarer Zusammenhang zur Erwerbstätigkeit bestünde.¹⁰² Die Kinderbetreuungskosten dienten nicht der «Erzielung eines ganz bestimmten Einkommens, sondern zur Erreichung und Erhaltung der Erwerbsfähigkeit schlechthin»¹⁰³. Damit seien die Aufwendungen vergleichbar mit den «Kosten für die allgemeine Erhaltung oder Verbesserung der Arbeitskraft bzw. der Gesundheit»¹⁰⁴, welche ebenfalls keine Gewinnungskosten darstellten. Durch die Ausgaben werde die «Ehefrau» entlastet, zumal es ihr so erst ermöglicht werde, erwerbstätig zu sein. Daher sei der Zusammenhang nur ein indirekter.¹⁰⁵ Dies gilt auch

101 BGE 81 I 70 E. 1; Urteil des Bundesgerichts vom 30. Juli 1970, in: ASA 39, S. 511; Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 1986, in: ASA 56, S. 371; Urteil des Bundesgerichts 2A.77/1991 vom 30. Oktober 1991; Urteil des Bundesgerichts 2A_681/2004 vom 10. Dezember 2004; Urteil des Bundesgerichts 2C_1047/2016 vom 31. Juli 2017. Siehe auch BGE 124 II 29 E. 3.d; BGE 142 II 293 E. 3.4.

102 BGE 81 I 70 E. 1; Urteil des Bundesgerichts vom 30. Juli 1970 E. 3, in: ASA 39, S. 511; Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 1986 E. 3.a, in: ASA 56, S. 371; Urteil des Bundesgerichts 2A.77/1991 vom 30. Oktober 1991 E. 3.b; Urteil des Bundesgerichts 2A_681/2004 vom 10. Dezember 2004 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 2C_1047/2016 vom 31. Juli 2017 E. 3.2.

103 Urteil des Bundesgerichts 2C_1047/2016 vom 31. Juli 2017 E. 3.2.

104 Urteil des Bundesgerichts 2C_1047/2016 vom 31. Juli 2017 E. 3.2.

105 BGE 81 I 70 E. 1. Der erste Entscheid diesbezüglich erging im Jahr 1955. Ein Vergleich des der Rechtsprechung zugrundeliegenden Familienbildes und insbesondere der Rolle und Erwerbstätigkeit der Frau damals und heute würde sich in einer weiteren Untersuchung anbieten.

für alleinerziehend Steuerpflichtige, welche aus finanziellen Gründen gezwungen sind, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen.¹⁰⁶ Auch in diesem Fall liegt gemäss Bundesgericht die primäre Ursache für das Anfallen der Aufwendungen in der Existenz des Kindes und nicht in der Erwerbstätigkeit.¹⁰⁷

Dieser Ansicht folgt auch ein Teil der Lehre. Demnach fehle bei den Kinderbetreuungskosten der Zusammenhang mit einer konkreten Einkommensquelle.¹⁰⁸ Die Kinderbetreuungskosten bildeten lediglich die Voraussetzung dafür, dass überhaupt eine ausserhäusliche Erwerbstätigkeit ausgeübt werden könne und hätten ihren Ursprung in den persönlichen Verhältnissen der Steuerpflichtigen.¹⁰⁹ Vergleichbar seien die Kinderbetreuungskosten mit den «Aufwendungen der steuerpflichtigen Person zur Erhaltung der Arbeitskraft (Nahrung, Schlaf und Erholung) bzw. Pflege der Gesundheit ganz allgemein»¹¹⁰.

Dieser Vergleich mit Kosten für Nahrung, Schlaf, Erholung und Pflege der Gesundheit überzeugt jedoch nicht. Solche Aufwendungen fallen bei allen Steuerpflichtigen an, unabhängig davon, ob sie überhaupt einer Erwerbstätigkeit nachgehen oder nicht. Jede Person muss essen und hat ein Bedürfnis nach Schlaf und Erholung. Es handelt sich dabei um sogenannte «notwendige Lebenshaltungskosten».¹¹¹ Diese sind zwar Voraussetzung dafür, dass überhaupt eine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden kann. Allerdings handelt es sich dabei nicht um Gewinnungskosten, da die Aufwendungen selbst Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind. Von den Gewinnungskosten unterscheidet sie, dass sie «ohnehin (auch ohne oder bei jedem anderen Beruf) anfallen würden.»¹¹² Hier liegt auch der Unterschied zu den Kinderbetreuungskosten. Diese fallen nämlich nicht «ohnehin» an, sondern nur wenn und während der tatsächlichen Ausübung der Erwerbstätigkeit.¹¹³

b) Begründung in persönlichen Verhältnissen

Das zweite Gegenargument zielt darauf ab, dass die Kosten in den persönlichen Verhältnissen der Steuerpflichtigen begründet sind. Dabei ist es offensichtlich, dass Kinderbetreuungskosten zumindest teilweise durch die

106 Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 1986 E. 3.a, in: ASA 56, S. 371; Urteil des Bundesgerichts 2A.77/1991 vom 30. Oktober 1991 E. 3.b.

107 Urteil des Bundesgerichts 2A.77/1991 vom 30. Oktober 1991 E. 3.b.

108 LOCHER (Fn. 75), S. 381; LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N 25; RICHNER (Fn. 98), S. 263 f.

109 LOCHER (Fn. 75), S. 381; LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N 25.

110 LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N 24.

111 Siehe FUNK (Fn. 49), S. 246 f.

112 FUNK (Fn. 49), S. 246 f.

113 So bereits Entscheid der Steuerrekurskommission III des Kantons Zürich vom 9. März 1993 E. 4.b.b, StE 1994 ZH B 22.3 Nr. 53.

persönlichen Verhältnisse verursacht werden.¹¹⁴ Für sich alleinstehend schliesst dies jedoch eine Qualifikation als Gewinnungskosten nicht aus. So sind heute auch Fahrtkosten¹¹⁵, Mehrkosten der Verpflegung¹¹⁶, wie auch Mehrkosten für auswärtigen Aufenthalt bei Wochenaufenthalterinnen¹¹⁷ als Gewinnungskosten abziehbar. Diese haben zwar ihren Ursprung in den persönlichen Verhältnissen der Steuerpflichtigen, beispielsweise der Wahl des Wohnortes, werden jedoch durch die Erwerbstätigkeit ausgelöst.

29 Teilweise wird in der Lehre die Ansicht vertreten, dass sowohl Fahrtkosten, als auch Mehrkosten für auswärtige Verpflegung keine Gewinnungskosten im steuerrechtlichen Sinne, sondern Lebenshaltungskosten darstellen.¹¹⁸ Diese seien nur von Gesetzes wegen abziehbare Berufskosten.¹¹⁹ Allerdings seien die Kinderbetreuungskosten «qualitativ vergleichbar»¹²⁰ mit den Fahrtkosten und den Mehrkosten für auswärtige Verpflegung.¹²¹ Bei den Kinderbetreuungskosten sei also dieselbe Argumentation möglich.¹²² Wird der ersten Auffassung gefolgt, müssten konsequenterweise auch diese Abzüge (z.B. Fahrtkosten) gestrichen oder aber den allgemeinen Abzügen zugerechnet werden. Dies wird jedoch, soweit ersichtlich, von keiner Seite gefordert.

30 Der Vergleich der Kinderbetreuungskosten mit Fahrtkosten und Mehrkosten für auswärtige Verpflegung wird von einem Teil der Lehre als unzutreffend bezeichnet: Die Fahrtkosten hätten einen Bezug zu einer konkreten, an einem bestimmten Ort ausgeübten Erwerbstätigkeit, was bei den Kinderbetreuungskosten nicht der Fall sei. Diese würden unabhängig von der sachlichen und örtlichen Erwerbstätigkeit unverändert anfallen.¹²³ Bei den Kinderbetreuungskosten handle es sich nicht um Gewinnungskosten, da kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit bestehe.¹²⁴

114 Vgl. FUNK (Fn. 49), S. 250 f., dieser sieht die Kosten zu 50% privat und zu 50% durch die Erwerbstätigkeit verursacht.

115 Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 9 Abs. 1 StHG.

116 Art. 26 Abs. 1 lit. b DBG.

117 Art. 9 Berufskostenverordnung (Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung; SR 642.118.1]).

118 Komm. DBG-REICH/HUNZIKER, Art. 34 N 7.

119 Komm. DBG-REICH/HUNZIKER, Art. 34 N 7.

120 Komm. DBG-REICH/HUNZIKER, Art. 34 N 7.

121 Komm. DBG-REICH/HUNZIKER, Art. 34 N 7; ROBERT WALDBURGER/MARTIN SCHMID, Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates. Gutachten über die Zulässigkeit der Qualifikation von Expatriates erbrachten Leistungen mit Lohncharakter als Gewinnungskosten, im Auftrag des Kantons Zürich, Bern et al. 1999, N 85.

122 WALDBURGER/SCHMID (Fn. 121), N 85.

123 LOCHER (Fn. 75), S. 381; LOCHER, Komm. DBG, Art. 25 N 25.

124 KÄNZIG (Fn. 64), Art. 22 BdSt N 10.

Dieser Argumentation ist zunächst entgegenzuhalten, dass auch Fahrtkosten unabhängig von einer bestimmten Erwerbstätigkeit anfallen. Ob die Steuerpflichtige als Kinderbetreuerin oder Anwältin in der Stadt Basel tätig ist, hat keinen Einfluss auf die Fahrtkosten, wenn sie in Liesetal wohnt. Zwar ändern sich die Fahrtkosten, wenn sie anstatt in Basel in Zürich arbeitet. Dies kann jedoch auch bei den Kinderbetreuungskosten der Fall sein, wenn dafür beispielsweise längere Betreuungszeiten anfallen. Ausserdem ist denkbar, dass bei einer Erwerbstätigkeit keine Drittbetreuung benötigt wird. Dies kann vielleicht bei Heimarbeit der Fall sein. Es wird daher zu Recht angemerkt, dass dieses Argument «praktisch sämtliche Gewinnungskosten (Fahrtkosten, Verpflegungsmehrkosten usf.) vom Abzug ausschliessen würde.»¹²⁵

Das Bundesgericht hat die Ungleichbehandlung von Fahrtkosten bzw. Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und Kinderbetreuungskosten nicht weiter begründet. In einem Urteil vom 20. Oktober 1991 entkräftete es den diesbezüglichen Einwand der Beschwerdeführerin, indem es darauf verwies, dass die Natur dieser Abzüge umstritten sei. Der Gesetzgeber habe sie daher explizit ins Bundesgesetz aufgenommen.¹²⁶ Gleichzeitig geht es nicht weiter auf die eigene Rechtsprechung ein, welche einen Fahrtkostenabzug auch schon vor der gesetzlichen Einführung erlaubte.

So war das Bundesgericht zunächst der Ansicht, dass Fahrtkosten grundsätzlich keine Gewinnungskosten seien.¹²⁷ Dies liege daran, dass «sie nicht durch die Erwerbstätigkeit selbst veranlasst seien, sondern sich als Aufwendungen darstellten, die durch die persönlichen Verhältnisse des Ersatzpflichtigen bedingt seien»¹²⁸. Eine Ausnahme bestand jedoch für die Fälle, in denen das Wohnen am Arbeitsort für den Steuerpflichtigen nicht möglich war.¹²⁹ Im Jahr 1952 änderte das Bundesgericht seine Meinung. Neu sollten die Fahrtkosten immer abgezogen werden können, sofern sie tatsächlich entstanden sind. Oder in den Worten des Bundesgerichts: «Abgesehen hievon [sic!] [Fussmarsch zur Arbeit ist zumutbar] ist aber der Abzug von Fahrauslagen immer schon dann zulässig, wenn sie infolge der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsplatz tatsächlich entstanden sind; [sic!] ist diese Voraussetzung erfüllt, so hat man es mit Kosten zu tun, welche (unter den bestehenden Umständen) zur Erzielung des Einkommens erforderlich sind.»¹³⁰ Diesen Meinungswechsel begründete das Bundesgericht

125 FUNK (Fn. 49), S. 224 Fn. 163.

126 Urteil des Bundesgerichts 2A.77/1991 vom 30. Oktober 1991 E. 3.b. So argumentierte bspw. auch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich in seinem Entscheid vom 8. März 1995, StE 1995 22.3 Nr. 57.

127 Vgl. FUNK (Fn. 49), S. 82 f.

128 BGE 78 I 364 E. 1.a (m.H. auf nicht publiziertes Urteil).

129 BGE 78 I 364 E. 1.a.

130 BGE 78 I 364 E. 1.a (m.H. auf nicht publiziertes Urteil).

damit, dass die Ungleichbehandlung zwischen selbständig und unselbständig Erwerbstätigen nicht mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit vereinbar sei.¹³¹ Es führe ausserdem zu «unverhältnismässig grossen Schwierigkeiten [...], wenn in jedem Fall zu untersuchen wäre, ob es dem Steuerpflichtigen möglich oder zuzumuten gewesen wäre, an den Arbeitsort oder in dessen Nähe zu ziehen.»¹³²

34 Die Frage der Gleichbehandlung von selbständig und unselbständig Erwerbstätigen stellt sich bei den Kinderbetreuungskosten nicht, da diese aktuell auch bei selbständiger Erwerbstätigkeit nicht zum Abzug zugelassen sind. Zentral ist jedoch die Feststellung, dass eigentlich im Einzelfall die Zumutbarkeit eines Verzichts auf die Kosten geprüft werden müsste, dies jedoch nicht praktikabel sei. Übertragen auf die Kinderbetreuungskosten wäre die Frage, wann der Verzicht auf Drittbetreuung zugemutet werden kann? Setzt dies voraus, dass die Erwerbstätigkeit notwendig ist? Oder kommt es darauf an, ob im konkreten Fall die Möglichkeit anderer familienexterner Betreuung besteht? Ist es zumutbar, auf eine Erwerbstätigkeit zu verzichten, um so die Kinderbetreuungskosten einzusparen? Oder geht es gar darum, zu überprüfen, ob der Verzicht auf Kinder zumutbar gewesen wäre?

35 Ein Teil der Lehre fordert ebenfalls, dass Kinderbetreuungskosten nur in bestimmten Fällen abziehbar sein sollten. Einige vertreten hierbei die Ansicht, dass Kinderbetreuungskosten Gewinnungskosten darstellen, sofern deren Vermeidung unzumutbar ist.¹³³ Damit folgen sie im Grunde der Definition von Gewinnungskosten des Bundesgerichts. Konkretisiert wird es auch so, dass der Abzug als Gewinnungskosten zulässig sein soll «[...] lorsque les personnes qui ont la garde sur les enfants sont dans l'obligation d'exercer une activité lucrative, [...]»¹³⁴. Wenn also die Erziehungsberechtigten eine Erwerbstätigkeit ausüben müssen. Hier stellt sich jedoch wieder die Praktikabilitätsfrage. Wann muss eine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden und wie wird dies im Einzelfall ermittelt?

c) Unschärfen des Gewinnungskostenbegriffs

36 Abgesehen von den inhaltlichen Argumenten wird zu bedenken gegeben, dass die Anerkennung der Kinderbetreuungskosten als Gewinnungskosten zu einer Ausweitung des Gewinnungskostenbegriffs führen könnte. So müssten immer mehr kausal mit der Erwerbstätigkeit

zusammenhängende Kosten als Gewinnungskosten anerkannt werden, beispielsweise die Kosten für eine Internats- oder Tagesschule oder für die externe Pflege der Eltern¹³⁵ oder eines kranken Ehepartners¹³⁶. Bei den ersten zwei Fällen ist es möglich, dass ein Teil der genannten Kosten abziehbar würde. Allerdings nur in dem Ausmass, in welchem sie wirklich während der Erwerbstätigkeit der steuerpflichtigen Person entstehen. In Bezug auf das letzte Beispiel wäre eine Anerkennung als Gewinnungskosten nicht ausgeschlossen.

IV. Fazit und Ausblick

Die Kinderbetreuungskosten sind bis heute weder bei der direkten Bundessteuer noch bei den kantonalen Steuern im vollen Umfang abziehbar. Dieser Umstand trägt zu den teilweise insbesondere für Frauen bestehenden negativen Erwerbsanreizen im Steuerrecht bei. Der vorliegende Beitrag zeigt eine alternative Betrachtungsweise auf.¹³⁷ Für eine Anerkennung als Gewinnungskosten spricht dabei, dass es sich bei Kinderbetreuungskosten um Aufwendungen handelt, welche wesentlich durch die Erwerbstätigkeit verursacht werden und ein Verzicht darauf nicht zumutbar wäre.¹³⁸ Darüber hinaus besteht ein «qualifiziert enger Konnex» zwischen der Erwerbstätigkeit und der Drittbetreuung. So verändern sich beispielsweise die Kosten für die Drittbetreuung mit dem Arbeitspensum.¹³⁹ Es wird deutlich, dass es sich um eine Wertungsfrage handelt. Und obwohl die grundlegenden Probleme der Finanzierung der Kinderbetreuung nicht alleine im Steuerrecht gelöst werden können, besteht für das Steuerrecht und die darin aktiven Akteure die Möglichkeit, die Erwerbstätigkeit von Personen mit Kindern nicht zusätzlich zu behindern. Es bleibt somit zu hoffen, dass insbesondere diejenigen Kantone mit tiefen Kinderbetreuungsabzügen und sog. «Eigenbetreuungsabzügen» sowie die Rechtswissenschaft ihren Blick auf die Kinderbetreuungskosten nochmal überdenken.

135 GOTTHARD STEINMANN, Sind Kinderbetreuungskosten Gewinnungskosten?, ST 1995, S. 1080. Siehe auch Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 8. März 1995, StE 1995 22.3 Nr. 57.

136 Entscheid des Verwaltungsgerichts ZH vom 8. März 1995, StE 1995 22.3 Nr. 59.

137 Ebenfalls für eine Qualifikation der Kinderbetreuungskosten als Gewinnungskosten WALDBURGER/SCHMID (Fn. 121), N 85; Entscheid der Steuerrekurskommission III des Kantons Zürich vom 9. März 1993 E. 4. a ff., StE 1994 ZH B 22.3 Nr. 53.

138 So im Übrigen auch für das deutsche Steuerrecht HEIKE JOCHUM, Grundfragen des Steuerrechts. Eine verfassungsrechtliche und methodische Einführung für Lehre und Praxis, Tübingen 2012, S. 74.

139 Vgl. Rz. 22 ff.

131 BGE 78 I 364 E. 1. a.

132 BGE 78 I 364 E. 1. a. Vgl. zum Ganzen auch KÄNZIG (Fn. 64), Art. 22^{bis} Abs. 1 BdBSt N 3.

133 HÖHN/WALDBURGER (Fn. 18), § 14 N 115.

134 OBERSON (Fn. 16), § 7 N 264.

Abstract

Selon la pratique actuelle en droit fiscal, les frais de garde d'enfants ne peuvent pas être déduits en tant que frais professionnels (appelés frais d'acquisition du revenu), mais seulement de manière limitée en termes de montant dans le cadre d'une déduction générale. Cette classification résulte en grande partie de la jurisprudence du Tribunal fédéral et de la législation qui s'en est suivie. Au vu des conséquences sociales et économiques qui en découlent, il convient de se demander si cette appréciation juridique est encore d'actualité. L'article, conçu comme un outil de réflexion, se penche sur cette question et présente, dans le cadre d'une analyse de la jurisprudence et de la doctrine, les possibilités de qualifier fiscalement les frais de garde d'enfants en tant que frais d'acquisition du revenu.