

## **Internatskosten und Kinderdrittbetreuung**

### **Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 18. September 2009**

*Der Abzug der Kosten für die notwendige Kinderbetreuung durch Drittpersonen ist nur dann gerechtfertigt, wenn diese Kosten durch reine Betreuungsarbeit entstanden sind. Kosten für die Ausbildung, die Verpflegung und die Unterkunft der Kinder sind als Lebenshaltungskosten steuerlich nicht abzugsfähig. Bei den Kosten für ein Internat kann jedoch auch ein Betreuungsanteil enthalten sein, welcher bei entsprechendem Nachweis steuerlich zum Abzug zugelassen wird.*

#### *Sachverhalt:*

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 22. Januar 2009 wurden die Pflichtigen definitiv veranlagt und ihnen der Abzug für Kinderbetreuung durch Drittpersonen in Höhe von Fr. 5'500.– vollumfänglich gestrichen.

2. Mit Schreiben vom 19. Februar 2009 erhob die Vertreterin der Pflichtigen gegen diese Veranlagung Einsprache mit dem Begehren, es sei der Abzug für die Kinderbetreuung durch Drittpersonen im Internat zu gewähren. Zur Begründung führte sie aus, dass das Kind im Internat fremdbetreut werde.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 2. Juni 2009 wies die Steuerverwaltung das Begehren auf Abzug der Kinderbetreuungskosten in der Höhe von Fr. 5'500.– ab. Zur Begründung führte sie insbesondere aus, dass den eingereichten Rechnungen des Internats zu entnehmen sei, dass die Kosten für «Schulgeld und Entschädigung Internat», «Verpflegung Internat», «Unterkunft» sowie für «Schulmaterial» fakturiert worden seien. Steuerlich nicht abziehbar seien gemäss Lehre die allgemeinen Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen für sich und seine Familie. Lebenshaltungskosten seien all jene Ausgaben, welche nicht ausschliesslich zum Zwecke der Einkommenserzielung getätigt würden. Sie dienten der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse und stellten damit Einkommensverwendung dar. Praxisgemäss seien nur diejenigen Auslagen als Kinderbetreuungskosten abzugsberechtigt, die für die effektive Betreuung aufgewendet würden wie z.B. Kinderkrippe, Hort oder Tagesstätte. Insbesondere Fahrt- oder Verpflegungskosten würden nur mittelbar anfallen und könnten deshalb nicht als Betreuungsaufwand in Frage kommen. Die hier in Frage stehenden Schulkosten seien Lebenshaltungskosten und die übrigen ausgewiesenen Auslagen dienten nicht der Betreuung des Sohnes der Pflichtigen, sondern bildeten eine Gegenleistung für Verpflegung und Unterkunft.

4. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit Schreiben vom 3. Juli 2009 Rekurs mit dem Begehren, es sei der Abzug für Kinder-

betreuung durch Drittpersonen zum Abzug zuzulassen und der Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung sei aufzuheben. Zur Begründung führte sie aus, dass gemäss Wegleitung zur Steuererklärung 2007 und Einsprache-Entscheid z.B. Tagesbetreuung, Kinderhort usw. zu den zum Abzug berechtigten Kosten gehörten. Ein Internat stelle genau diese Dienstleistungen zur Verfügung. In einem Internat kämen lediglich mehr Mahlzeiten und die Übernachtung sowie der Besuch einer Schule dazu. Somit seien die «Betreuungsleistungen» in einem Internat gleichwertig denjenigen einer Tagesstätte. Aus der beigelegten Kopie eines Schreibens des Gymnasiums vom 19. Juni 2009 gehe hervor, dass die Kinder auch ausserhalb des Schulunterrichts betreut würden. In dem Betrag «Schulgeld und Entschädigung Internat von Fr. 21'200.–» seien für die Betreuung des Kindes mehr als Fr. 5'500.– enthalten, und zwar acht Stunden Schulunterricht, acht Stunden «betreute Freizeit» und acht Stunden Schlaf.

5. Mit Vernehmlassung vom 21. August 2009 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, dass der Kostenabzug für die Kinderbetreuung durch Drittpersonen wie z.B. Kinderhort, Kinderkrippe per 1. Januar 2007 eingeführt worden sei. Mit der Einführung eines solchen Abzugs habe der steuerlichen Benachteiligung von Eltern, die deren Kinder fremd betreuen lassen würden, um ein zusätzliches Erwerbseinkommen zu erzielen, begegnet werden können. Den Eltern solle dadurch eine freiere Gestaltung des Familienlebens ermöglicht werden, indem der Entscheid zwischen eigener Kinderbetreuung mit Verzicht auf Erwerbstätigkeit oder Erwerbstätigkeit mit Fremdbetreuung der Kinder steuerlich nicht oder nicht wesentlich beeinflusst werde. Bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten oder Invalidität des betreuenden Elternteils müssten minderjährige Kinder zwangsläufig durch Drittpersonen betreut werden. Auslagen für die allgemeine Lebenshaltung sowie die Ausbildung seien dagegen gemäss § 29 Abs. 3 StG nicht abziehbar. Die abzugsfähigen Kosten müssten entstanden sein, weil die Eigenbetreuung der Kinder wegen einer Erwerbstätigkeit bzw. Erwerbsunfähigkeit nicht habe wahrgenommen werden können. Gemäss bundesrätlicher Botschaft zur Änderung des DBG vom 20. Mai 2009 seien nur jene Kosten abziehbar, die zeitlich während der tatsächlichen Dauer der Erwerbstätigkeit bzw. Erwerbsunfähigkeit entstanden seien. Bei (teilzeitlich) erwerbstätigen Steuerpflichtigen könnten somit nur die während der Arbeitszeit entstandenen Kosten berücksichtigt werden. Betreuungskosten, die ausserhalb der Arbeitszeit der Eltern infolge deren Freizeitgestaltung anfallen, seien als Lebenshaltungskosten nicht abzugsfähig. Die Kosten eines Internats seien grundsätzlich nicht durch Erwerbstätigkeit bedingt, sondern durch eine spezielle Ausbildungssituation bzw. durch den Wunsch nach einer umfassenden schulischen Ausbildung innerhalb eines Internats. Solche Kosten würden auch entstehen, wenn die Kinder nicht durch Dritte betreut würden. Zudem decke der Aufenthalt in einem Internat bekanntlich nebst schulischem Unterricht auch Verpflegung und Beherbergung der Kinder ab. Schulkosten sowie die Kosten der normalen Lebenshaltung wie Verpflegung und Unterkunft seien generell nicht abzugsfähig. Dem Argument der Rekurrenten, dass in der Freizeit die Kinder im Internat ebenfalls betreut würden, müsse entgegengehalten werden, dass gerade die unterrichtsfreie Zeit im Internat in der Regel auch auf die arbeitsfreie Zeit der Eltern falle. Der schulische Unterricht falle hingegen in der Regel auf die Zeit der Erwerbstätigkeit der Eltern. Der Nachweis, dass der Abzug der Betreuungskosten berechtigt sei, sei somit nicht erbracht worden.

## *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung den von den Rekurrenten geltend gemachten Abzug für Kinderbetreuung durch Drittpersonen in Höhe von Fr. 5'500.– zu Recht gestrichen hat.

3. Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG werden die nachgewiesenen und selbst getragenen Kosten für die wegen Erwerbstätigkeit oder Invalidität der Eltern notwendige Kinderbetreuung von Kindern, die das 15. Altersjahr noch nicht überschritten haben und mit den Eltern im gleichen Haushalt leben, höchstens aber Fr. 5'500.– pro Kind und Jahr von den steuerbaren Einkünften abgezogen.

a) Als Kinderbetreuungskosten gelten Aufwendungen, welche durch die Betreuung der Kinder durch Drittpersonen anfallen. Darunter fallen insbesondere Taggelder für private und öffentliche Organisationen, welche sich der Kinderbetreuung annehmen (Kinderkrippen, Kindergärten etc.). Als Kinderbetreuungskosten gelten auch Honorare an Personen, welche die Betreuung von Kindern beruflich oder nebenberuflich ausüben (Tagesmütter etc.) (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 34 N 68).

b) Bis zur Inkraftsetzung der Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung können die Kantone gestützt auf die am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Übergangsbestimmung Art. 72c Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990 einen Abzug von den steuerbaren Einkünften für die während der Erwerbstätigkeit der Eltern entstehenden Kinderbetreuungskosten vorsehen. Zum heutigen Zeitpunkt gewähren 24 Kantone einen Abzug für die Kosten der Fremdbetreuung von Kindern in unterschiedlicher Ausgestaltung. Keinen Abzug gewähren zurzeit die Kantone Schwyz und Tessin. Für die Kosten der Kinderbetreuung durch Dritte ist gegenwärtig im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 14. Dezember 1990 kein Abzug vorgesehen (vgl. Erläuternder Bericht des EFD vom 11. Februar 2009 zum Vernehmlassungsverfahren zur steuerlichen Entlastung von Familien mit Kindern, S. 11 ff.). Um aber im Sinne des verfassungsrechtlichen Gebots der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine Gleichbehandlung der Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen, und jenen, die ihre Kinder fremdbetreuen lassen, zu erreichen, schlägt der Bundesrat die Einführung eines Kinderbetreuungsabzuges vor (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern vom 20. Mai 2009, BBI 2009 4750). Gleichzeitig soll damit die Vereinbarkeit von Familie

und Beruf verbessert werden (BBI 2009 4746). Im Rahmen der vertikalen und der horizontalen Harmonisierung sollte der Abzug für die Fremdbetreuungskosten zwingend sowohl im DBG als auch im StHG verankert und an die gleichen Voraussetzungen geknüpft werden, wobei die Festlegung des Maximalbetrages den Kantonen allerdings freigestellt ist (vgl. BBI 2009 4750). Die Änderungen sollen auf den 1. Januar 2011 in Kraft treten (BBI 2009 4730).

c) Die Qualifikation der Abzüge für Kinderbetreuungskosten ist umstritten (vgl. Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 29 N 32 ff.). Damit Berufskosten als Gewinnungskosten anerkannt werden können, muss zwischen den Kosten und der effektiven Erwerbstätigkeit ein Konnex bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 26 N 7). Kinderbetreuungskosten stehen jedoch nicht im Zusammenhang mit einer konkreten Erwerbstätigkeit, sondern bilden vielmehr die Voraussetzung dafür, dass überhaupt eine ausserhäusliche Erwerbstätigkeit ausgeübt werden kann (vgl. BBI 2009 4750). Sie hängen somit nicht unmittelbar mit der Berufsausübung zusammen, da sich jeder Beruf – losgelöst von den konkreten Lebensumständen der Steuerpflichtigen – ohne Auslagen für die Kinderbetreuung ausüben lässt (vgl. Reich in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 9 StHG N 18). Mit dem Abzug der Gewinnungskosten erhält man die objektive Leistungsfähigkeit einer Person. Der Überschuss der Einkünfte über die Aufwendungen gibt die einer beliebigen steuerpflichtigen Person zur Verfügung stehenden Mittel an. Es handelt sich mithin um einen objektiven Vergleichsmaßstab der Leistungsfähigkeit, d.h. eine von den spezifisch persönlichen Verhältnissen abstrahierende Grösse. Auch daraus ersieht man, dass Kinderbetreuungskosten keine Gewinnungskosten darstellen, handelt es sich dabei doch um typische Aufwendungen, die vorab von der persönlichen Situation der steuerpflichtigen Person abhängen (vgl. Peter Locher, Steuerrechtliche Qualifikation von Kinderbetreuungskosten, ASA, 68 1999/2000 S. 380 f.). Dennoch werden Kinderbetreuungskosten teilweise als Gewinnungskosten qualifiziert, weil die Unvermeidbarkeit dieser Kosten bei Erwerbstätigkeit beider Eltern aufgrund deren Fürsorgepflicht offensichtlich ist (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 14 N 115). Dem ist entgegenzuhalten, dass Aufwendungen, die nicht im Zusammenhang mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit stehen, sondern gleichsam die Voraussetzung bilden, damit überhaupt eine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden kann, im Wesentlichen privat veranlasst und damit als Lebenshaltungskosten nicht abzugsfähig sind. Aufwendungen, welche die steuerpflichtige Person zur Erhaltung ihrer Arbeitskraft (Nahrung, Schlaf und Erholung) bzw. Pflege der Gesundheit ganz allgemein braucht, sind deshalb nicht abzugsfähig. Auch wenn diese Auslagen absolut unvermeidbar sind, geht ihnen der Gewinnungskostencharakter ab (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N 7). Der Bundesrat schlägt angesichts dieser Problematik vor, den Abzug für die effektiven Kosten der Fremdbetreuung von Kindern als anorganischen Abzug zu konzipieren. Anorganische Abzüge werden für besondere Aufwendungen gewährt, die an sich Einkommensverwendung darstellen, aus ausserfiskalischen Gründen jedoch in gewissem Umfang steuerlich berücksichtigt werden. Massgebend sind dabei die in der

jeweiligen Steuerperiode effektiv angefallenen Kosten, die vom Gesetzgeber bis zu einem bestimmten Höchstbetrag als abzugsberechtigt erklärt werden (vgl. BBI 2009 4750). Das steuerpolitisch berechtigte Anliegen einer fiskalischen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten kann dementsprechend mittels eines (angemessenen) anorganischen Abzugs durchaus sachgerecht realisiert werden, ohne dass die traditionelle Steuerrechtsdogmatik aufgeweicht wird (vgl. Peter Locher, a.a.O., S. 382).

d) Im Kanton Basel-Landschaft ist die Abzugsberechtigung für Kosten der Kinderbetreuung durch Dritte mit Datum vom 1. Januar 2007 in Kraft getreten. Davor hatten Kinderbetreuungskosten im Rahmen der oben erwähnten steuerpolitischen Kontroverse praxismässig den Charakter von nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten (vgl. Schweighauser, a.a.O., 29 N 32 ff.; Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 97/2005 vom 19. August 2005). Das Bundesgericht schützte die Auffassung, dass diese Kosten nicht als Gewinnungskosten (Berufskosten) im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. a StG zu qualifizieren sind, da sie nicht im Zusammenhang mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit stehen, sondern nur indirekt die Voraussetzung dafür bilden, dass die Erwerbstätigkeit ausgeübt werden kann. Trotz intertemporalrechtlicher Regelung von Art. 72c StHG, wonach kantonale Abzüge für die während der Erwerbstätigkeit der Eltern entstehenden Kinderbetreuungskosten bis zur Inkraftsetzung einer Bundesgesetzgebung über die Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung weiterhin erlaubt sind, gilt der Abzug nur nach Massgabe des positiven (kantonalen) Rechts (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2A.681/2004 vom 10. Dezember 2004, E. 2 f.). Bereits im Protokoll der Landratssitzung vom 5. April 2001 wurde unter Nr. 1005 festgehalten, dass der Regierungsrat bereit sei, je nach Ergebnis des Gesetzgebungsverfahrens in den eidgenössischen Räten einen entsprechenden Abzug in der kantonalen Gesetzgebung vorzusehen. Mit Einführung von § 29 Abs. 1 lit. c StG per 1. Januar 2007 besteht nun im positiven kantonalen Recht eine gesetzliche Grundlage, welche den Abzug der infolge von Kinderbetreuung durch Drittpersonen entstandenen Kosten zulässt. Seit diesem Zeitpunkt ist folglich die Gewährung von Abzügen für Kinderbetreuungskosten im Kanton Basel-Landschaft in Übereinstimmung mit Art. 72c StHG möglich.

4. Nach der allgemeinen Beweislastregel trägt die Steuerbehörde grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 3. Juli 2009 [...], E. 3b mit weiteren Hinweisen). Die Tatsachen, welche Zahlungen an Drittpersonen als abzugsfähige Kinderbetreuungskosten im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. c StG erscheinen lassen, sind steuermindernd. Folglich obliegt der Nachweis, dass der Abzug der Betreuungskosten berechtigt ist, der steuerpflichtigen Person (vgl. BBI 2009 4765). Abzugsfähig sind nur die effektiv nachgewiesenen Kosten für die Drittbetreuung. Darunter sind nur die Kosten zu verstehen, die durch reine Betreuungsarbeit entstanden sind. Fallen im Rahmen der Drittbetreuung auch Kosten für die Verpflegung oder für anderen Unterhalt der Kinder an, so sind diese als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und können nicht in Abzug gebracht werden. Solche Kosten würden auch entstehen, wenn die Kinder nicht durch Dritte betreut würden (BBI 2009 4766). Ehepaare, die

in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, können die Kinderbetreuungs-kosten geltend machen, wenn beide gleichzeitig einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Der Kinderbetreuungsabzug soll indessen auch in jenen Fällen gewährt werden, bei welchen nur der eine Ehegatte erwerbstätig und der andere erwerbsunfähig ist oder bei welchen sich der eine in Ausbildung befindet. Möglich ist auch, dass beide Ehegatten in Ausbildung stehen oder erwerbsunfähig und nicht in der Lage sind, die Betreuung der Kinder selber wahrzunehmen. Die Kosten müssen also entstanden sein, weil die Eigenbetreuung der Kinder wegen einer Erwerbstätigkeit, einer Ausbildung oder wegen Erwerbsunfähigkeit nicht wahrgenommen werden konnte. Die Eltern können nur jene Kosten abziehen, die ihnen während der tatsächlichen Dauer der Erwerbstätigkeit, der Erwerbsunfähigkeit oder der Ausbildung entstehen. Betreuungskosten, die ausserhalb der Arbeits- oder Ausbildungszeit der Eltern angefallen sind – etwa durch Babysitting am Abend oder über das Wochenende –, können somit nicht abgezogen werden. Betreuungskosten, die den Eltern infolge Freizeitgestaltung entstehen, sind als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und können somit nicht geltend gemacht werden (vgl. BBI 2009 4765).

5. a) Vorliegend machen die Rekurrenten, welche beide erwerbstätig sind, einen Fremdbetreuungsabzug bezüglich der für ihren Sohn aufgewendeten Internatsauslagen (Gymnasium X.) geltend. Wie oben dargelegt, ist ein Abzug der infolge von Kinderbetreuung durch Drittpersonen entstandenen Kosten nach heutiger Rechtslage grundsätzlich möglich. Bei Prüfung der in § 29 Abs. 1 lit. c StG genannten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der in casu strittigen Internatskosten ergibt sich Folgendes: Der Sohn der Rekurrenten wurde am 3. September 1993 geboren und hat somit in der besagten Steuerperiode 2007 das gesetzlich festgelegte Höchstalter von 15 Jahren noch nicht überschritten. Der Rahmenordnung des Internats X. ist zu entnehmen, dass die Lernenden jeweils die Wochenenden und Ferien nicht im Internat verbringen, weswegen in casu davon auszugehen ist, dass der Sohn in regelmässigen Zeitabständen nach Hause zurückkehrt und demzufolge weiterhin mit seinen Eltern im gleichen Haushalt lebt. Die Rekurrenten haben ausserdem Belegkopien mit den an das Gymnasium X. entrichteten und somit nachweislich selbst getragenen Kosten eingereicht, welche im 2. Semester des Schuljahres 2006/07 (1. Semester in der Steuerperiode 2007) für Schulgeld, Entschädigung Internat, Verpflegung Internat und Unterkunft insgesamt Fr. 11'500.– betragen. Im vorliegenden Fall ist daher der geltend gemachte Abzug für Kinderbetreuung durch Drittpersonen zu gewähren, vorausgesetzt, in den Internatskosten ist ein Betreuungsanteil enthalten, der sich aus einer notwendigen Drittbetreuung des Kindes aufgrund der Erwerbstätigkeit seiner Eltern ergibt. Dies gilt es im Folgenden zu prüfen.

b) Der Steuerverwaltung ist zwar beizupflichten, dass die Kosten eines Internats grundsätzlich nicht durch Erwerbstätigkeit, sondern durch eine spezielle Ausbildungssituation bedingt sind. Sieht man jedoch die Kinderbetreuungskosten analog obigen Ausführungen als anorganischen Abzug, mit welchem gesellschaftspolitisch unter Berücksichtigung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Gleichbehandlung von Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen, und jenen, die ihre Kinder fremdbetreuen lassen, angestrebt wird (vgl. BBI 2009 4750), so ist für



die Abzugsfähigkeit lediglich ein kausaler Zusammenhang der Auslagen mit der Erwerbstätigkeit in dem Sinne vorausgesetzt, als die Kosten entstanden sein müssen, weil die Eigenbetreuung der Kinder wegen Erwerbstätigkeit nicht wahrgenommen werden konnte (vgl. BBI 2009 4765). Die Abzugsmöglichkeit der Fremdbetreuungskosten soll wie erwähnt die Vereinbarkeit von Familie und Beruf verbessern (vgl. BBI 2009 4746) und somit die wirtschaftliche Integration der Frauen fördern. Im vorliegenden Fall wird aus dem Tagesablauf des Internats X. ersichtlich, dass der interne Schüler auch zu Zeiten betreut wird, an denen beide Eltern wegen Erwerbstätigkeit an dessen Eigenbetreuung verhindert sind. Es sind dies morgens eine Stunde während des Frühstücks bis Schulbeginn, mittags zwei Stunden während des Mittagessens (inkl. Freifächer, Sport oder Hausaufgaben) und schliesslich abends eine Stunde (inkl. Studium) zwischen Schulschluss und Abendessen, welches um 17.45 Uhr beginnt. Demzufolge entstehen pro Tag während total vier Stunden Fremdbetreuungskosten, welche zeitlich der tatsächlichen Dauer der Erwerbstätigkeit der Eltern entsprechen. Es sei darauf hingewiesen, dass die verbleibende Fremdbetreuung im Rahmen des Internatsaufenthalts, wie beispielsweise das Abendstudium von 20.00–21.00 Uhr, nicht zu berücksichtigen ist, da diese ausserhalb der Arbeitszeit der Eltern stattfindet und somit von diesen selbst hätte wahrgenommen werden können. Die während dieser Zeit entstandenen Kosten sind als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und somit nicht abzugsfähig. Bezüglich der obgenannten vier Stunden Fremdbetreuung ist jedoch festzuhalten, dass sie zu Zeiten stattfindet, während denen im Übrigen auch Kinder in Kindertagesstätten betreut werden, da diese beispielsweise im Kanton Basel-Landschaft durchgehende Öffnungszeiten von ca. 7.00–18.00 Uhr kennen (vgl. [home.eblcom.ch/kitawaldelfe](http://home.eblcom.ch/kitawaldelfe)). In casu ergeben sich also abzugsfähige Fremdbetreuungskosten von 20 Stunden pro Woche (vier Stunden pro Tag  $\times$  fünf Schultage pro Woche), multipliziert mit 38 Schulwochen im Jahr (vgl. EDK/IDES-Kantonsumfrage, Gymnasiale Maturitätsschulen im Kanton Schwyz, Stand: Schuljahr 2007–2008), entspricht 760 Stunden pro Jahr. Es stellt sich nun die Frage, zu welchem Stundenansatz die hier vorliegenden 760 Stunden Fremdbetreuung erbracht wurden. Die von den Rekurrenten eingereichten Zahlungsbelege des Internats X. weisen in der Rechnungsstellung keine ausgeschiedenen Detailpositionen auf. Vielmehr enthält beispielsweise die Rechnung für das 2. Semester des Schuljahres 2006/07 einen Posten für «Schulgeld und Entschädigung Internat» von insgesamt Fr. 11'500.–, welcher sich jedoch nicht in den effektiven Betreuungskostenanteil aufschlüsseln lässt (vgl. [www...pdf](#)). Demzufolge gilt es, in Anlehnung an verschiedene Vergleichsgrössen einen in casu gerechtfertigten Stundentarif zu eruieren. Gemäss obgenannter Kindertagesstätte Waldelfe in Liestal betragen die Auslagen für vier Stunden Kindertagesstättenbetreuung ohne Essen generell Fr. 40.–, was einem Stundenansatz von Fr. 10.– entspricht (vgl. [home.eblcom.ch/kitawaldelfe](http://home.eblcom.ch/kitawaldelfe)). Die Übersichtstabelle bezüglich Berechnungsgrundlagen für die Sozialtarifstufen der Gemeinde Y. (Einwohnergemeinde der Pflichtigen) geht bei einem Einkommen beider Eltern in Höhe von über Fr. 90'000.– (in casu liegt ein steuerbares Gesamteinkommen von Fr. 130'416.– vor) von einem Tagestarif von Fr. 110.– aus, was bei Öffnungszeiten von 7.00–18.00 Uhr, d.h. elf Stunden pro Tag, ebenfalls einen Stundenansatz von Fr. 10.– ergibt (vgl. [www.../Sozialtarife\\_Kinderkrippe.pdf](#)). Die Kinderkrippe Malters im Kanton Luzern beispielsweise

verrechnet für Säuglinge bis zum 18. Lebensmonat einen Stundentarif von Fr. 12.–, ab dem 19. Lebensmonat bis zum Kindergarteneintritt wie in obigen Beispielen Fr. 10.–, jedoch für Kindergärtner/Schüler Fr. 8.50, jeweils ohne Auslagen für Verpflegung (vgl. [www.kinderkrippe-malters.ch/3\\_tarife.htm](http://www.kinderkrippe-malters.ch/3_tarife.htm)). Daraus lässt sich schliessen, dass der Betreuungsaufwand mit zunehmendem Alter abnimmt. Angesichts des Alters des in casu zu betreuenden Kindes von 14 Jahren während des Steuerjahres 2007 ist folglich von einem etwas tieferen Stundenansatz auszugehen. Dies unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Kindertagesstätte ausschliesslich auf Kinderbetreuung ausgerichtet ist, wogegen eine Internatsschule neben der Betreuungsleistung vordergründig den Unterricht sowie auch Übernachtungen und Vollpension zur Verfügung stellt. Vorliegend erweist sich dementsprechend eine Annahme von reinen Betreuungskosten, ohne allfällige Verpflegungs- und Unterkunftsauslagen, in Höhe von Fr. 7.50 pro Stunde als gerechtfertigt. Damit belaufen sich in casu die Drittbetreuungskosten im Jahr auf Fr. 5'700.– (760 Stunden × Fr. 7.50). Demnach überschreiten die in der Steuerperiode 2007 effektiv angefallenen Kinderbetreuungskosten den maximal von den steuerbaren Einkünften gewährten Abzug pro Kind und Jahr in Höhe von Fr. 5'500.–. In Anbetracht der obigen Ausführungen sind im vorliegenden Fall alle in § 29 Abs. 1 lit. c StG genannten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten erfüllt und somit ist den Rekurrenten ein Abzug von den steuerbaren Einkünften für Kinderbetreuung durch Drittpersonen in Höhe des Maximalabzuges von Fr. 5'500.– zu gewähren.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung den von den Rekurrenten geltend gemachten Abzug für Kinderbetreuung durch Drittpersonen in Höhe von Fr. 5'500.– zu Unrecht gestrichen hat. Der vorliegende Rekurs erweist sich demzufolge als begründet und ist daher gutzuheissen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

8. Da die Vertreterin der Rekurrenten weder ein Begehren um Erstattung von Parteikosten gestellt noch eine Honorarnote eingereicht hat, ist den Rekurrenten keine Parteientschädigung auszurichten.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird gutgeheissen.
2. ...
3. ...