



## Entscheid

4. Januar 2021

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Nord,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2017 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2017**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) deklarierte in der Steuererklärung 2017 betreffend die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 164'900.- sowie betreffend die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. 162'400.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'260'000.-. Er machte in der Steuererklärung einen Kinderdrittbetreuungskostenabzug von Fr. 5'050.- geltend.

Mit Auflage vom 12. März 2019 teilte ihm der zuständige Steuerkommissär mit, dass für die Steuereinschätzung noch weitere Abklärungen erforderlich seien. Er ersuchte den Pflichtigen deshalb, den Nachweis der bezahlten Kinderdrittbetreuungskosten anhand von Zahlungsbelegen zu erbringen, woraus insbesondere die Aufteilung von Schulgeld, Fremdbetreuungskosten und Verpflegungskosten ersichtlich sei. Mit undatierter Eingabe äusserte sich der Pflichtige im Anschluss dazu zur Auflage und reichte gewisse Unterlagen ein.

Mit Veranlagungs- und Einschätzungsentscheid vom 29. März 2019 schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die Steuerperiode 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 167'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 165'300.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'260'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) ein. Das kantonale Steueramt liess dabei lediglich Fr. 2'188.- an Kinderdrittbetreuungskosten zum Abzug zu.

B. Mit Einsprache vom 15. April 2019 beantragte der Pflichtige, mit den Steuereffektoren gemäss eingereichter Steuererklärung veranlagt und eingeschätzt zu werden bzw. anstatt der Fr. 2'188.- den Betrag von Fr. 5'050.- an Kinderdrittbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen.

Mit Auflage vom 10. Oktober 2019 und Mahnung vom 15. November 2019 verlangte der Steuerkommissär die Einreichung einer schriftlichen Bestätigung des Lehrinstituts über die in der Steuerperiode 2017 bezahlten Kinderdrittbetreuungskosten respektive des Betreuungskostenanteils. Der Pflichtige reichte daraufhin gewisse weitere Dokumente ein und äusserte sich ergänzend dazu.

Mit Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlag vom 12. Dezember 2019 zeigte der Steuerkommissär dem Pflichtigen eine Höherentaxation an, indem er ihm vorschlug, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 169'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 167'200.- (Staats- und Gemeindesteuern; steuerbares Vermögen unverändert bei Fr. 1'260'000.-) veranlagt bzw. eingeschätzt zu werden. Anstatt der bis anhin akzeptierten Fr. 2'188.- an Kinderdrittbetreuungskosten wurde in den Vorschlägen neu lediglich der Betrag von Fr. 275.- zum Abzug zugelassen.

Nachdem der Pflichtige die Zustimmungserklärungen zu den Vorschlägen nicht innert der angesetzten Frist unterzeichnet retourniert hatte, erliess das kantonale Steueramt am 3. März 2020 eine Veranlagungsverfügung und einen Einschätzungsentscheid gemäss den Steuerfaktoren des Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlags.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 2. April 2020 beantragte der Pflichtige die steuerliche Berücksichtigung von Kinderdrittbetreuungskosten über Fr. 4'888.- bzw. sinngemäss betreffend die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 165'000.- sowie betreffend die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 162'600.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'260'000.- veranlagt und eingeschätzt zu werden.

Das kantonale Steueramt schloss am 6. Mai 2020 auf teilweise Gutheissung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Mit Auflage vom 28. Juli 2020, Mahnung vom 16. September 2020 und Schreiben vom 1. Oktober 2020 wurde dem Pflichtigen jeweils Frist angesetzt, um näher bestimmte Unterlagen einzureichen bzw. schriftlich Auskünfte zu erteilen. Er reagierte darauf mit Schreiben vom 31. August 2020 (Datum Poststempel), 30. September 2020 (Datum Poststempel) und 3. Oktober 2020, mit denen er jeweils zusätzliche Unterlagen einreichte. Mit Stellungnahme vom 3. November 2020 äusserte sich das kantonale Steueramt hierzu. Der Pflichtige verzichtete auf eine neuerliche Stellungnahme.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 33 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 und § 31 Abs. 1 lit. j des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 werden von den Einkünften abgezogen die nachgewiesenen Kosten, jedoch höchstens Fr. 10'100.- für die Drittbetreuung jedes Kindes, welches das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichtigen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen.

Halten die unverheirateten Eltern die elterliche Sorge gemeinsam inne, kann jeder Elternteil maximal Fr. 5'050.- der nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen. Es besteht jedoch die Möglichkeit, dass die Eltern eine andere Aufteilung beantragen. Die beiden Elternteile haben sich diesfalls zu einigen. Es obliegt daher den Eltern, eine andere Aufteilung zu begründen und nachzuweisen. Betragen die geltend gemachten Kosten beider Elternteile zusammen mehr als den Maximalbetrag von Fr. 10'100.-, werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt (vgl. Ziff. 8.4.3 des Kreisschreibens Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Dezember 2010 [Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer]; nachfolgend KS 30; Rz. 51 der Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife (ab Steuerperiode 2015 vom 7. April 2015; nachfolgend Weisung). Diejenigen Kosten, die über dem Maximalbetrag von Fr. 10'100.- liegen, können im Weiteren nicht als Berufskosten steuerlich geltend gemacht werden (BGr, 31. Juli 2017, 2C\_1047/2016 + 2C\_1048/2016).

b) Kinderbetreuungskosten können geltend gemacht werden, wenn die Eigenbetreuung der Kinder durch die Eltern wegen Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Er-

werbsunfähigkeit nicht möglich ist (Ziff. 8.4 KS 30; Rz. 44 der Weisung; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A, 2016, Art. 33 N 251 ff. DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 31 N 172 ff. StG, je auch zum Folgenden). Die Kosten müssen entstanden sein, weil die Eigenbetreuung der Kinder wegen einer Erwerbstätigkeit, einer Ausbildung oder einer Erwerbsunfähigkeit nicht wahrgenommen werden kann (direkter kausaler Zusammenhang). Bei verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Personen müssen beide aus den erwähnten Gründen daran gehindert sein, das Kind im Rahmen der Gemeinschaft selbst zu betreuen. Abzugsberechtigt sind Aufwendungen, welche für die Betreuung der Kinder durch Drittpersonen anfallen, so insbesondere Taggelder für private und öffentliche Organisationen, welche sich der Kinderbetreuung annehmen wie Kinderhorte oder Kinderkrippen. Nicht zum Abzug berechtigen hingegen Kosten für Aufgabenhilfen, Kurse (z.B. Musik, Sport- und Bastelkurse) oder von Ferien- und Sportlagern, da sie entweder bloss vorübergehender Natur sind oder die eigentliche Kinderbetreuung nicht im Vordergrund steht. Als Kinderbetreuungskosten gelten auch Honorare an Personen, welche die Betreuung der Kinder beruflich oder nebenberuflich ausüben.

Nur Kosten für die reine Betreuungsarbeit durch Dritte sind abzugsfähig. Entschädigungen an Dritte für die Verpflegung der Kinder oder andere Ausgaben für die Kinder wie Ausbildungskosten (Schulgeld für Unterricht) sind als Lebenshaltungskosten nicht zum Abzug zuzulassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 259 DBG und § 31 N 179 StG).

c) Werden beim Besuch von Ganztageschulen oder Internaten die reinen Betreuungskosten bei der Rechnungsstellung nicht detailliert ausgewiesen, ist eine Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Betreuungskosten und nicht abzugsfähigen Ausbildungs- bzw. Lebenshaltungskosten vorzunehmen. Dabei obliegt es nach der allgemeinen Beweislastregel dem Steuerpflichtigen, jene Tatsachen nachzuweisen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 77 DBG und § 132 N 90 StG mit Verweisungen). Dies bedingt eine substantiierte Sachdarstellung über Art und Umfang der erbrachten Leistungen und den damit verbundenen Aufwand. Andernfalls ist die steuerrechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit nicht möglich. Folge davon ist, dass die betreffenden Aufwendungen entweder gänzlich unberücksichtigt bleiben müssen oder diese nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG zu schätzen sind.

2. a) Vorliegend ist einzig die Höhe der abzugsfähigen Kosten der Kinderdrittbetreuung des Pflichtigen gemäss Art. 33 Abs. 3 DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. j StG für seinen Sohn B (geb. 2011) strittig. B, der im gemeinsamen Haushalt seiner (unverheirateten) Eltern wohnt, besuchte konkret in der Steuerperiode 2017 an der C in D (nachfolgend C) im Sommersemester 2017 (6.02.2017 - 14.07.2017 bzw. 23 Kalenderwochen; nachfolgend Sommersemester) den zweiten Kindergarten (2. Semester) und im Wintersemester 2017/2018 (21.08.2017 - 2.02.2018 bzw. 24 Kalenderwochen; nachfolgend Wintersemester) die erste Primarklasse (1. Semester). Die vom Pflichtigen geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten lassen sich in drei Kategorien einteilen. Zunächst sind dies die bereits im Schulgeld enthaltenen Kosten für die Betreuung von B vor und nach dem Kindergarten- und Schulunterricht sowie über Mittag (nachfolgend Früh-, Mittags- und Nachmittagsbetreuung). Hinzu kommen die separat zum pauschalen Schulgeld von der C in Rechnung gestellten Betreuungskosten unter der Woche von 16.00 - 18.00 Uhr (nachfolgend Randzeitenbetreuung) sowie die Kosten für Betreuung während der Schulferien (nachfolgend Ferienbetreuung). Diese Kategorien an Kinderdrittbetreuungskosten gilt es im Folgenden betreffend steuerliche Abzugsfähigkeit einzeln zu prüfen.

b) Der Pflichtige macht in der Beschwerde- und Rekurschrift zunächst geltend, dass mit dem gesamthaft im Jahr 2017 bezahlten Schulgeld (Fr. 23'460.-) ein Anteil über 25% bzw. Fr. 5'865.- an reiner Betreuungszeit bezahlt worden sei, die steuerlich als abzugsfähig qualifiziere. Zum Beleg reichte er eine Bescheinigung der C ein, die eine "reine Betreuungszeit" von 25% attestiert. Hinsichtlich der Randzeiten- und Ferienbetreuung verweist er auf die eingereichten Rechnungen. Betreffend die effektive Inanspruchnahme des Betreuungsangebots räumt er mittlerweile ein, jeweils für den Freitag die Notwendigkeit der Früh- und Nachmittagsbetreuung nicht nachweisen zu können, da seine Partnerin – die Mutter von B – nur zu 80% arbeite. Zum Betreuungsbedarf an den übrigen Wochentagen führt er aus, Mitglied der Direktion der E zu sein, wobei seine Arbeitgeberin von ihm ein erhöhtes Arbeitspensum erwarte. Im Jahr 2017 sei er beauftragt worden, innert kürzester Zeit die ...-Abteilung der E neu aufzubauen, was dementsprechend viel Zeit in Anspruch genommen habe. Aus den eingereichten Arbeitsverträgen des Pflichtigen sowie seiner Partnerin ist sodann ersichtlich, dass der Pflichtige mit Kadervertrag zu 100% arbeitet, über flexible Arbeitszeiten verfügt und seine effektive Arbeitszeit als Direktionsmitglied nicht erfasst ist bzw. nicht zu erfassen braucht. Seine Partnerin, die zu 80% arbeitet, muss gemäss Vertrauensarbeitszeitmo-

dell nur Absenzen erfassen und hat sodann die Blockzeiten 8.30 - 11.15 Uhr sowie 14.00 - 16.00 Uhr einzuhalten.

c) Das kantonale Steueramt vertritt hingegen zusammengefasst in den Einspracheentscheiden sowie der Beschwerde- und Rekursantwort den Standpunkt, die C habe mehrmals bestätigt, dass die Betreuungszeit von 7.30 - 16.00 Uhr kostenlos sei. Zudem erscheine die erstmals im Beschwerde- und Rekursverfahren eingereichte Bestätigung, die den im Schulgeld enthaltenen reinen Betreuungsanteil auf 25% beziffert, als willkürlich und in Relation zur Unterrichtszeit in einem krassen Missverhältnis. Zum geltend gemachten Betreuungsbedarf führt es sodann aus, dass dieser vom Pflichtigen nicht hinreichend belegt worden sei. Die Qualifikation der Kosten für die Randzeiten- und Ferienbetreuung als abzugsfähige Kinderdrittbetreuungskosten wird vom kantonalen Steueramt sodann mittlerweile im Grundsatz anerkannt, weshalb es im Ergebnis die teilweise Gutheissung von Beschwerde und Rekurs beantragt.

3. Zunächst ist zu prüfen, ob diejenigen Kosten für eine Betreuung ausserhalb der Unterrichtszeit (konkret die Früh-, Mittags- und Nachmittagsbetreuung), die bereits im (pauschal) bezahlten Schulgeld mitenthalten ist, generell als steuerlich abzugsfähige Kinderdrittbetreuungskosten nach Art. 33 Abs. 3 DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. j StG qualifiziert werden können. Dies verneinte das kantonale Steueramt bis anhin mit dem Argument, die Betreuung für B sei für den Pflichtigen kostenlos (E. 2c). Dieser Argumentation kann nicht beigepflichtet werden. Offensichtlich bietet die C im Schulgeld die enthaltenen Betreuungsdienstleistungen nur denjenigen Eltern an, die auch Schulgeld bezahlen. Die im Schulgeld enthaltene Früh-, Mittags- und Nachmittagsbetreuung kann damit nicht als für den Pflichtigen kostenlos qualifiziert werden, nur weil sie ihm nicht separat in Rechnung gestellt wird. Das Steueramt hätte deshalb im Rahmen des Veranlagungs- und Einschätzungsverfahrens den effektiven Betreuungskostenanteil des Schulgelds ermitteln müssen (wie auch in StRG, 5. Oktober 2020, 1 DB.2018.205/1 ST.2018.246, E. 1c; StRG, 12. April 2016, 2 DB.2016.15/2 ST.2016.18, [www.strgzh.ch](http://www.strgzh.ch); StE 2010 B 27.7 Nr. 19, je auch zum Folgenden) und hätte ihm dies nicht generell verweigern dürfen. Allein dies führt indes im konkreten Fall nicht zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel und Rückweisung an die Vorinstanz zur Ermittlung bzw. Schätzung des Betreuungskostenanteils (vgl. so etwa mit ähnlicher Ausgangslage und Fragestellung StRG, 18. November 2015, 2 DB.2015/120/

2 ST.2015.148). Da sich die massgeblichen Parameter anhand der mittlerweile vorhandenen Unterlagen gut ermitteln lassen, die Kognition des Steuerrekursgerichts nicht geringer ist als diejenige des kantonalen Steueramts (§ 147 ff. StG) und die Rückweisung allgemein die Ausnahme bleiben soll, ist die Höhe der im Schulgeld enthaltenen Kinderdrittbetreuungskosten durch das Steuerrekursgericht im Folgenden zu ermitteln und festzusetzen. Können dabei gewisse Parameter mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, sind die Kosten gegebenenfalls gemäss ständiger Rechtsprechung und in solchen Fällen üblich nach pflichtgemäßem Ermessen i.S.v. Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG zu schätzen (E. 1c).

4. a) Nach der allgemeinen Beweislastregel obliegt es dem Steuerpflichtigen, jene Tatsachen nachzuweisen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vorne E. 1c). Dazu reichte er zunächst eine Bescheinigung der C ein. Darin bescheinigt die Schuladministration, dass die Schüler der C während 25% ihrer Aufenthaltszeit eine reine Betreuungszeit (Betreuung und Unterstützung vom anwesenden Lehrpersonal während der Mittagszeit und den Aufgabenstunden) erhalten, woraus die Schulverwaltung folgert, dass 25% des Schulgelds auf Betreuung entfällt.

b) Eine solche Bestätigung hat grundsätzlich den Stellenwert eines Parteigutachtens. Dieses unterliegt wie jedes andere Gutachten der freien Beweiswürdigung. Vorliegend mag die Pauschalbescheinigung der C für sich allein nicht zu überzeugen, weil sich daraus der Preis des eigentlichen Schulunterrichts und der effektiven Betreuungszeit nicht im Detail ergibt und auch nicht anhand der offengelegten Parameter errechnen lässt. Aus der Bescheinigung geht auch nicht hervor, welche konkreten Betreuungsleistungen qualitativ erbracht wurden. Diese Pauschale kann demnach nicht unbesehen übernommen werden (vgl. mit ausführlicher Berechnung StRG, 12. April 2016, 2 DB.2016.15/2 ST.2016.18, E. 3f). Aus ihr lassen sich demnach hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten keine abschliessenden Erkenntnisse gewinnen.

c) Beachtlich ist sodann, dass zur steuerlichen Geltendmachung nicht nur eine reine Drittbetreuung vorliegen muss, sondern auch, dass die Eltern aus Gründen der Erwerbstätigkeit die Kinderbetreuung in diesem Zeitraum nicht selbst wahrnehmen können. Ist eine Eigenbetreuung möglich, sind etwaige trotzdem entstandene Drittbe-

treuungskosten als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren. Dazu äussert sich die Bescheinigung der C naturgemäss nicht. Als hierzu sachdienlich und einschlägig erweisen sich hingegen die vom Pflichtigen eingereichten Stundenpläne für das Sommer- und Wintersemester sowie die Stellungnahme vom 30. August 2020 samt den nachträglich eingereichten Arbeitsverträgen des Pflichtigen und seiner Partnerin. Als unspezifisch erweisen sich hingegen die vom Pflichtigen eingereichten "Musterstundenpläne".

d) Anhand der genannten einschlägigen Unterlagen sind im Folgenden zunächst die Früh-, Mittags- und Nachmittagsbetreuung gesondert zu prüfen. Diese ist jedoch auf die Wochentage von Montag bis Donnerstag zu beschränken. Da die Partnerin des Pflichtigen aufgeteilt auf vier Wochentage in einem 80%-Pensum bei der F in der Abteilung Rechnungswesen arbeitet, kann, wie der Pflichtige in seiner Stellungnahme vom 30. August 2020 auch selbst einräumt, für den Freitag jeweils kein Betreuungsbedarf nachgewiesen werden. Letzteres gilt namentlich auch für die Betreuung über Mittag, obwohl B eine Ganztageschule besucht. Die Kosten für die Betreuung über Mittag von B am Freitag sind, da eine Eigenbetreuung möglich wäre und damit der direkte kausale Zusammenhang zur Erwerbstätigkeit fehlt (E. 1b), als (nicht abzugsfähige) Lebenshaltungskosten zu qualifizieren.

5. a) aa) Im Preis der Schulkosten inbegriffen sind jeden Morgen zunächst die **Frühbetreuung** vor Unterrichtsbeginn von 7.40 - 8.30 Uhr (50 Minuten; die nachfolgenden Zeitangaben für Früh- und Mittagsbetreuung basieren auf der Annahme, dass Schul- und Betreuungszeit jeweils nahtlos und ohne Zwischenpause ineinander übergehen). Dabei kann im Allgemeinen davon ausgegangen werden, dass B diese Stunden von Montag bis Donnerstag besuchte, wenn er dafür angemeldet war, was vom Pflichtigen zu belegen ist (vorne E. 1c). Vom Pflichtigen auch zu verlangen, jede einzelne effektive tägliche Teilnahme belegmässig nachzuweisen, wäre nicht verhältnismässig.

bb) Für die behauptete Inanspruchnahme der Frühbetreuung während des Sommersemesters wurde weder eine Anmeldebestätigung eingereicht noch bestätigte die C die regelmässige effektive Teilnahme von B. Dies, obwohl er mehrfach dazu aufgefordert wurde. Namentlich der nachträglich eingeholten E-Mail-Bestätigung vom

29. September 2020 von G der C kann nicht schlüssig entnommen werden, dass B für die Frühbetreuung angemeldet war und diese auch besuchte. Mangels Belegs können deshalb keine Kosten der Frühbetreuung im Sommersemester zum Abzug zugelassen werden.

cc) Die effektive Anmeldung zur Frühbetreuung konnte der Pflichtige hingegen für das Wintersemester mittels der Rechnung vom 24. August 2017 erbringen. Einschränkend zu berücksichtigen ist jedoch, dass gemäss eingereichtem Stundenplan am Montag und Mittwoch nicht von reiner (ausschliesslicher) Kinderdrittbetreuung gesprochen werden kann, stehen doch dann vor Unterricht die Fächer "Deutsch Zusatz" bzw. "Englisch Extra" auf dem Programm. Die eigentliche Betreuung steht dann offensichtlich nicht im Zentrum, was der steuerlichen Geltendmachung entgegensteht. Eine eigentliche Frühbetreuung zwischen 7.40 - 8.30 Uhr besuchte B gemäss Stundenplan nur am Dienstag und Donnerstag.

dd) In einem weiteren Schritt zu prüfen ist, ob die Frühbetreuung von B am Dienstag und Donnerstag im Wintersemester auf einen Zeitraum während der tatsächlichen Arbeitszeit seiner Eltern fiel, die ihnen die Eigenbetreuung verunmöglichte. Keine sachdienlichen Informationen dazu lassen sich aus dem Arbeitsvertrag des Pflichtigen gewinnen, da dieser in einem flexiblen Arbeitszeitmodell angestellt ist. Arbeitsrapporte, Agenda-Auszüge usw., die belegen würden, dass er seinen Arbeitstag im Normalfall um spätestens 8.00 Uhr begann, wurden trotz Aufforderung nicht eingereicht, was das kantonale Steueramt in der Stellungnahme vom 3. November 2020 zu Recht bemängelte. Beachtlich ist jedoch, dass er nur fünf Minuten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln entfernt von der Tagesschule von B arbeitet. Naheliegend ist deshalb, dass er jeweils unmittelbar, nachdem er B zur Frühbetreuung brachte (was betreffend Wintersemester hinreichend nachgewiesen wurde; E. 5a/aa), seinen Arbeitstag begann, mithin der erforderliche Nachweis als gerade noch erbracht angesehen werden kann. Seine Partnerin wiederum hat die Blockzeiten gemäss Arbeitsvertrag einzuhalten (E. 2a), mithin sie aufgrund ihres Arbeitswegs (H – C in D – I) an denjenigen Tagen, an denen sie B zur C brachte, aus Gründen der Erwerbstätigkeit auf die Frühbetreuung angewiesen war. Damit sind die Kosten für zwei Tage pro Woche à jeweils 50 Minuten im Wintersemester abziehbar.

ee) Weil die Frühbetreuung im (pauschalen) Schulgeld enthalten ist, gilt es im Weiteren die Frage zu klären, zu welchem Stundenansatz diese zu bewerten ist. Der Pflichtige machte dazu im Verlauf des Verfahrens unterschiedliche Angaben (z.B. mit Fr. 11.-/h und Fr. 210.- pro Wochenstunde und Semester). Worauf dabei namentlich der Stundentarif von Fr. 11.-/h basiert, ist anhand der eingereichten Unterlagen nicht zu eruieren. Preislisten oder ähnliches wurden nicht eingereicht. Auch auf der Homepage der C lassen sich keine sachdienlichen Hinweise entnehmen. Hingegen kann dem Präjudiz betreffend die Steuerperiode 2013, welches ebenfalls die C am Standort D betraf, entnommen werden, dass bereits dort der Betrag von Fr. 11.-/h genannt wird; allerdings inklusive Frühstück (StRG, 12. April 2016, 2 DB.2016.15/2 ST.2016.18, E. 3f.; vgl. auch Steuergericht Basel-Land, 18. September 2009 = StE 2010 B 27.7 Nr. 19, E. 5d mit einer Bandbreite von Fr. 7.50/h - Fr. 12.-/h; letzterer Stundenansatz jedoch für die zeitintensive Säuglingsbetreuung). Mangels zuverlässiger Unterlagen ist die Höhe des Stundenansatzes demnach zu schätzen (E. 1c).

Bei näherer Betrachtung erweist sich der vom Pflichtigen zur Hauptsache verfochtene Stundenansatz von Fr. 11.-/h als zu hoch. Dies ergibt sich bereits aus der folgenden überschlagsmässigen Rechnung: Pro Woche sind im Schulgeld (abgerundet) gemäss Stundenplan insgesamt ca. 16 Betreuungsstunden neben den effektiven Unterrichtsstunden enthalten (stark gerundet leicht unter 3 Stunden am Montag, Dienstag, Donnerstag und Freitag, sowie über vier Stunden am Mittwoch). Bei einem Stundenansatz von Fr. 11.-/h summierten sich demnach bei 20 Semesterwochen die im Schulgeld enthaltenen Betreuungskosten auf ca. Fr. 3'500.- (ca. 30% des bezahlten Semester-Schulgelds von Fr. 11'700.-) und damit einen Wert der gar über der Bescheinigung der C liegt. Dieser Stundenansatz erscheint damit in Relation zum Schulgeld als offensichtlich unangemessen. Als angemessener erscheint vielmehr ein Ansatz von Fr. 9.-/h, der in etwa mit dem in der Bescheinigung genannten (tendenziell immer noch hohen) Betreuungskostenanteil in Einklang zu bringen ist. Dies auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Betreuungsbedürftigkeit älterer Kinder im Vergleich zu Kleinkindern deutlich abnimmt und aufgrund dessen in Relation zum Schulunterricht kaum mehr gross ins Gewicht fallen dürfte (StRG, 12. April 2016, 2 DB.2016.15/2 ST.2016.18, E. 3f).

ff) Für die Berechnung der anteilmässigen Kosten der Frühbetreuung beachtlich ist sodann, dass auf das Kalenderjahr 2017 nur 16 Schulwochen des Winterse-

mesters fielen (insg. 19 Kalenderwochen abzüglich 2 Wochen Herbstferien sowie eine Woche Weihnachtsferien). Der im Schulgeld enthaltene Anteil der Frühbetreuung beläuft sich damit auf den Betrag von Fr. 240.- (Fr. 9.- \*1.67 [= rechnerischer Stundenwert im Dezimalsystem der wöchentlichen 100 Minuten] \*16 Semesterwochen).

b) aa) Die **Mittagsbetreuung** von B präsentierte sich sodann im Jahr 2017 wie folgt: Im Sommersemester dauerten die Mittagspausen gemäss Stundenplan am Montag, Dienstag und Donnerstag je von 11.10 - 12.15 Uhr (65 Minuten pro Tag). Der Pflichtige machte während des Verfahrens verschiedentlich eine längere (reine) Mittagsbetreuung von bis zu zwei Stunden geltend, diese Angaben stimmen jedoch nicht mit dem Stundenplan überein bzw. dürfte es sich dabei partiell um regulären effektiven "Kindergartenunterricht" gehandelt haben. Am Mittwoch hingegen fand keine eigentliche Mittagspause statt, sondern der Unterricht dauerte bis um 12.05 Uhr, wobei unmittelbar anschliessend die Nachmittagsbetreuung inkl. Mittagessen begann (bis 16.00 Uhr, dazu nachfolgend E. 5c/aa). Im Wintersemester dauerten B Mittagspausen und die Mittagsbetreuung gemäss Stundenplan am Montag, Dienstag und Donnerstag je von 11.00 - 12.20 Uhr (80 Minuten); am Mittwoch wiederum dauerte der Unterricht bis 12.15 und daran anschliessend begann sogleich die Nachmittagsbetreuung inkl. Mittagspause (bis 16.00 Uhr).

bb) Die im Schulgeld enthaltenen Kosten für die Mittagsbetreuung sind grundsätzlich ausgewiesen. Dass B Eltern über Mittag die Betreuung nicht selbst gewährleisten können, steht sodann ebenfalls ausser Frage. Damit stellt sich vorliegend einzig die Frage, mit welchem Stundenansatz die Mittagsbetreuung zu bewerten ist. Diesbezüglich variieren die Ausführungen des Pflichtigen wiederum (Fr. 11.-/h in der Steuerklärungsaufstellung; Fr. 15.-/h in der Einsprache und Fr. 210.- pro Wochenstunde und Semester in der Aufstellung vom 22. November 2019), auch zum Folgenden. Einen höheren Stundenansatz von Fr. 15.-/h hält er namentlich deshalb für angemessen, weil die Mittagsbetreuung von Lehrpersonen ausgeübt werde.

Zwar bestätigt auch die Bescheinigung der C im konkreten Fall, dass die Betreuung über Mittag von einer oder mehreren Lehrpersonen sichergestellt wird, dies rechtfertigt indessen nicht die Berücksichtigung eines höheren Ansatzes. Die eigentliche Betreuungsdienstleistung über Mittag unterscheidet sich objektiv nicht von der Frühbetreuung vor Unterrichtsbeginn. Dass die Aufsichtsperson eine pädagogische

Ausbildung hat, hat demnach keinen Einfluss auf deren objektiven Wert, da diese Fachkompetenzen nicht im Fokus der angebotenen Betreuungsdienstleistung stehen. Vielmehr dient die Betreuung einzig dazu, die Aufsicht während des Mittagessens und der anschliessenden Mittagspause sicherzustellen. Das sachfremde Ausbildungs-niveau der anwesenden Betreuungsperson ist für die Bestimmung der im Schulgeld enthaltenen Betreuung während der Mittagspause irrelevant. Dementsprechend ist auch diesbezüglich unter Verweis auf die Ausführungen betreffend Stundenansatz bei der Frühbetreuung (E. 5a/ee) auf den Ansatz von Fr. 9.-/h abzustellen.

cc) Mit diesem Stundenansatz beläuft sich damit der zu berücksichtigende Abzug für die Mittagsbetreuung am Montag, Dienstag und Donnerstag auf insgesamt Fr. 29.15 (Fr. 9.- \*1.08 \*3) pro Woche im Sommersemester (für 65 Minuten pro Tag) bzw. Fr. 35.90.- (Fr. 9.- \*1.33 \*3) pro Woche im Wintersemester (für 80 Minuten pro Tag). Daraus ergibt sich ein Abzug von Fr. 583.- für das Sommersemester (20 Wochen bereits unter Berücksichtigung der Frühlingsferien und der zahlreichen Feiertage von Pfingsten, Auffahrt usw.) bzw. Fr. 574.- für das Wintersemester (16 Wochen; E. 5a/ff). Nicht zu berücksichtigen sind die anteilmässig auf das Jahr 2017 fallenden Mittagsbetreuungskosten des Wintersemesters 2016/2017 (2. Kindergarten, 1. Semester), da der Pflichtige diese an sich periodenfremden Abzüge schon in der Steuerperiode 2016 geltend machte, in der ihm die Abzüge fälschlicherweise auch gewährt wurden.

c) aa) Im Schulgeld mitenthalten ist sodann die **Nachmittagsbetreuung** am Montag, Dienstag und Donnerstag zwischen jeweils 15.00 - 16.00 Uhr (60 Minuten; beide Semester), sowie am Mittwoch zwischen 12.05 - 16.00 Uhr (235 Minuten) im Sommersemester und zwischen 12.15 - 16.00 Uhr (225 Minuten) im Wintersemester.

bb) Unbestritten ist auch diesbezüglich, dass der Pflichtige und seine Partnerin in diesem Zeitraum am Nachmittag auf Kinderdrittbetreuung aus Gründen der Erwerbstätigkeit angewiesen sind. Dass es B Eltern beruflich möglich wäre, B bereits zum eigentlichen Kindergarten- bzw. Schulschluss um 15.00 Uhr von der C abzuholen oder mit ihm den Mittwochnachmittag zu verbringen, ist nicht ersichtlich. Trotzdem können namentlich die im Schulgeld inbegriffene Stunde nach Schulschluss am Montag, Dienstag und Donnerstag im Wintersemester nicht steuerlich zum Abzug gebracht werden. Dies, weil dem Stundenplan entnommen werden kann, dass B in diesem Zeitraum seine Hausaufgaben mit Unterstützung durch anwesende Lehrpersonen zu erle-

digen hat (im Stundenplan gekennzeichnet als "Homework Supervision"). Solche Zeit für Aufgabehilfen berechtigt nicht zum Abzug, denn die eigentliche Kinderbetreuung steht hier nicht im Vordergrund (E. 1b). Ob B dabei konkret die Hilfe der anwesenden Lehrpersonen benötigt oder nicht, ist nicht von Belang. Die übrige Nachmittagsbetreuung (nach Schluss des Kindergartenunterrichts sowie am Mittwochnachmittag für beide Semester) ist hingegen gemäss eingereichter Stundenpläne als reine Betreuungszeit zu qualifizieren, mithin die diesbezüglich im Schulgeld enthaltenen Kosten steuerlich abzugsfähig sind. Da in qualitativer Hinsicht kein Unterschied zur Früh- und Mittagsbetreuung ersichtlich ist, erscheint wiederum ein Stundenansatz von Fr. 9.-/h angemessen (E. 5a/ee). Konkret ist deshalb der Betrag von Fr. 540.- (Fr. 9.- \*3 \*20) für die Nachmittagsbetreuung zwischen 15.00 - 16.00 Uhr für die Wochentage Montag, Dienstag und Donnerstag zum Abzug zuzulassen (nur Sommersemester). Für die Betreuung am Mittwochnachmittag beläuft sich der Abzug sodann auf Fr. 706.- (Fr. 9.- \*3.92 \*20) für das Sommersemester bzw. Fr. 540.- (Fr. 9.- \* 3.75 \*16) für das Wintersemester.

d) Der im Schulgeld enthaltene Anteil an abzugsfähigen Kinderdrittbetreuungskosten gemäss Art. 33 Abs. 3 DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. j StG beläuft sich damit gesamthaft auf Fr. 3'183.-.

6. a) Strittig sind im Weiteren die dem Pflichtigen von der C separat in Rechnung gestellten Kosten für die **Randzeitenbetreuung** von 16.00 - 18.00 Uhr (täglich 120 Minuten). Während das kantonale Steueramt dem Pflichtigen die Kosten mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 29. März 2019 noch anteilmässig zum Abzug zuliess, sah es in den Einspracheentscheiden vom 3. März 2020 davon ab. Dies, nachdem es den Pflichtigen mit Einschätzungsvorschlägen vom 12. Dezember 2019 auf die drohende Höhereinschätzung hingewiesen hatte. In der Beschwerde- und Rekursantwort wiederum zeigt sich das kantonale Steueramt mit dem Abzug der Randzeitenbetreuung nach 16.00 Uhr im Umfang von Fr. 2'100.- einverstanden (E. 2c).

b) In seiner Beschwerde- und Rekurschrift beziffert der Pflichtige konkret unter Hinweis auf die Bescheinigung der C vom 2. April 2020 die vom Steueramt nicht anerkannten Kosten für die Randzeitenbetreuung nach 16.00 Uhr auf Fr. 2'100.-. Inhaltlich wird bei näherer Betrachtung der Unterlagen indes klar, dass es sich bei den

geltend gemachten Fr. 2'100.- nur um den Teilbetrag des Wintersemesters 2017/2018 handelt. Insgesamt und vom Pflichtigen auch nachgewiesen belaufen sich die Kosten der Randzeitenbetreuung auf Fr. 4'036.- (Fr. 1'936.- für das Sommersemester und Fr. 2'100.- für das Wintersemester), die im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren auch (anteilmässig) zum Abzug zugelassen wurden (vgl. Prozessgeschichte lit. A). Zu seinen Gunsten ist aufgrund der nachträglich eingereichten Unterlagen davon auszugehen, dass er die Gesamtkosten der separat bezahlten Randzeitenbetreuung zum Abzug bringen will, auch wenn letztere Kosten der eingereichten Bescheinigung der C nicht entnommen werden können.

c) Im Grundsatz ist gegen die Geltendmachung dieser Kosten nichts einzuwenden. Die Erwerbstätigkeit des Pflichtigen und seiner Partnerin dürfte es im Regelfall nicht zugelassen haben, dass B bereits um 16.00 Uhr von der Schule abgeholt werden konnte, mithin die beiden auch auf die Randzeitenbetreuung angewiesen waren. Dies erst recht, wenn man bedenkt, dass die Partnerin des Pflichtigen an der F arbeitet und dementsprechend rund einen längeren Weg zurückzulegen hat (gemäss Aussage des Pflichtigen ca. 30 Minuten Fahrzeit), wenn sie B von der C abholen musste (E. 5a/dd). Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts ist damit der Nachweis, dass die Randzeitenbetreuung auf die tatsächliche Arbeitszeit fällt, hinreichend erbracht worden, auch wenn der tägliche Arbeitsbeginn und das Arbeitsende nicht einzeln pro Tag nachgewiesen wurden. Betreffend die Höhe der Kosten ist dabei auf die eingereichten Rechnungen abzustellen (E. 6b) und nicht wiederum auf den Stundenansatz von Fr. 9.-/h zurückzugreifen (E. 5a/ee), da die C B Eltern für die Randzeitenbetreuung effektiv höhere Kosten in Rechnung stellte. Die Qualifikation der Kosten der Randzeitenbetreuung als abzugsfähige Kinderdrittbetreuungskosten gilt allerdings nicht für die gesamte Woche, sondern wiederum nur für den Zeitraum von Montag bis Donnerstag, da B Mutter am Freitag keiner Erwerbstätigkeit nachgeht (E. 4d). Dementsprechend sind die geltend gemachten Beträge pro Semester je um einen Fünftel auf gerundet Fr. 1'550.- (anstatt Fr. 1'936.-) für das Sommersemester bzw. Fr. 1'680.- (anstatt Fr. 2'100.-) für das Wintersemester zu reduzieren. Beim Wintersemester gilt es zusätzlich zu berücksichtigen, dass das Kalenderjahr nicht mit dem Semester übereinstimmt (vorne E. 5a/ff), mithin der reduzierte Betrag noch einmal um einen Fünftel auf Fr. 1'344.- zu kürzen ist. Die zum Abzug zuzulassenden Kosten für die Randzeitenbetreuung belaufen sich damit auf insgesamt Fr. 2'894.-. Von einer weiteren partiellen, jedoch minimalen Reduktion, die an sich angebracht wäre, da der Tarif

für die Randzeitenbetreuung gemäss Homepage eine "Zwischen-mahlzeit" umfasst, wird aus verfahrensökonomischen Gründen wegen Geringfügigkeit abgesehen.

7. a) Betreffend die **Ferienbetreuung** macht der Pflichtige gesamthaft geltend, den Betrag von Fr. 1'810.- für die Kinderdrittbetreuung von B aufgewendet zu haben. Angefallen sind diese Kosten, weil B in den Schulferien während mehrerer Wochen die von der C angebotene ganztägige Ferienbetreuung "J" besuchte, wofür dem Pflichtigen und seiner Partnerin gesamthaft in der Steuerperiode 2017 der Betrag von Fr. 1'260.- in Rechnung gestellt wurde. Den Einzelabrechnungen kann dabei entnommen werden, dass B zweimal für die gesamte Woche und einmal für vier Tage angemeldet war, was den Eltern mit Fr. 90.- pro Tag fakturiert wurde. Eine Woche verbrachte B zudem bei der Stiftung K, die ihnen dafür den Betrag von Fr. 550.- in Rechnung stellte.

b) Dem Einspracheentscheid kann entnommen werden, dass das kantonale Steueramt die Kosten der Kinderdrittbetreuung der K bereits berücksichtigte, weshalb diese als unbestritten gelten. In der Beschwerde- und Rekursantwort anerkennt es zudem den Charakter der Kosten für den "J" als abzugsfähige Drittbetreuungskosten (allgemein zur Abgrenzung zwischen nicht abzugsfähigen Ferienlagerkosten und Kinderdrittbetreuungskosten vgl. vgl. dazu auch StRG, 6. August 2019, 2 ST.2019.74; StRK III, 18. Oktober 2007, ST.2007.265). Die grundsätzliche Anerkennung ist von Seiten des Steuerrekursgerichts, welches an die Parteianträge selbst bei Übereinstimmung nicht gebunden ist (Art. 143 DBG bzw. § 149 Abs. 2 StG), nicht zu beanstanden, da die Abzugskriterien (E. 1a f.) erfüllt sind. In Abweichung zu den übereinstimmenden Parteianträgen ist jedoch wiederum beachtlich, dass die Partnerin des Pflichtigen lediglich zu 80% arbeitet und er deshalb für einen Tag der Woche keinen Betreuungsbedarf belegen kann (E. 4d). Die Kosten des "J" sind damit lediglich im Umfang von Fr. 1'080.- (Fr. 90.- pro Tag für 12 Tage) bzw. Fr. 500.- für die K zum Abzug zuzulassen.

8. Insgesamt belaufen sich damit die steuerlichen abzugsfähigen Kinderdrittbetreuungskosten nach Art. 33 Abs. 3 DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. j StG, die sich aus den bereits im Schulgeld enthaltenen reinen Betreuungskosten (Fr. 3'183.-), der Randzeiten- (Fr. 2'894.-) und der Ferienbetreuung (Fr. 1'580.-) zusammensetzen, auf

Fr. 7'657.-. Nicht strittig ist sodann grundsätzlich die hälftige Teilung der Kosten zwischen dem Pflichtigen und seiner Partnerin bzw. die hälftige steuerliche Geltendmachung (= gerundet je Fr. 3'830.-), von der unter Umständen auch abgewichen werden könnte (vgl. Ziff. 8.4.3 in KS 30; vorne E. 1a). Da ihm in den Einspracheentscheiden bereits gewisse Kinderdrittbetreuungskosten zuerkannt wurden (Fr. 275.-), ist beim Einkommen des Pflichtigen (im Einspracheverfahren ungerundet Fr. 169'681.- betreffend die direkte Bundessteuer bzw. Fr. 167'231.- betreffend die Staats- und Gemeindesteuern) ein zusätzlicher Abzug von Fr. 3'555.- vorzunehmen. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde ist der Pflichtige betreffend die Steuerperiode 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von (gerundet) Fr. 166'100.- zu veranlagern. In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist er für die Steuerperiode 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von (gerundet) Fr. 163'600.- sowie (unverändert) mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'260'000.- einzuschätzen.

9. Trotz überwiegenden Obsiegens des Pflichtigen sind die Verfahrenskosten den Parteien hälftig aufzuerlegen, da gewisse Tatsachen, die zu diesem Prozessausgang führten, erst im Beschwerde- und Rekursverfahren vorgebracht bzw. so lange als möglich unterschlagen wurden (namentlich das reduzierte Arbeitspensum der Partnerin des Pflichtigen; Art. 144 Abs. 2 DBG, § 151 Abs. 2 StG). Die Zusprechung einer Parteienschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die Steuerperiode 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 166'100.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG; Verheiratete / Einzeltern)

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Steuerperiode 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 163'600.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'260'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss §§ 35 Abs. 2 und 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]