



Entscheid

15. November 2022

Mitwirkend:

Einzelrichterin Tanja Petrik und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2019 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2019

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend gemeinsam die Pflichtigen bzw. einzeln der/die Pflichtige) haben für die Steuerperiode 2019 ein steuerbares Einkommen von Fr. 39'222.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 42'681.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 402.- (steuerbares Vermögen) deklariert. Nebst ordentlich besteuerten Einkünften in der Höhe von Fr. 8'565.- hat die Pflichtige im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuerte Einkünfte von Fr. 26'312.- erzielt. Der Pflichtige war 2019 in einem 100%-Arbeitspensum bei der D AG als E angestellt, generierte ein Jahreseinkommen von Fr. 80'267.- und wurde im ordentlichen Verfahren besteuert. Die Pflichtigen machten u.a. einen Abzug für die Drittbetreuung ihres Sohns F, geb. ... 2015, in der maximalen Höhe von Fr. 10'100.- geltend.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 19. Januar 2021 wurden die Pflichtigen für die Steuerperiode 2019 betreffend die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 54'900.- veranlagt (satzbestimmend Fr. 55'000.-) und betreffend die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 51'700.- und einem Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt. Dabei wurden u.a. die geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten im Verhältnis der ordentlich besteuerten Erwerbseinkünfte der Pflichtigen zu deren Gesamterwerbseinkommen gekürzt (24.56% abzugsfähige Kinderdrittbetreuungskosten, Fr. 8'565.- / Fr. 34'877.- * 100). Das ordentlich besteuerte Einkommen des Pflichtigen als Haupterwerbsquelle des Ehepaars wurde dabei nicht berücksichtigt.

B. Dagegen erhoben die Pflichtigen mit Eingabe vom 27. Januar 2021 Einsprache und beantragten u.a., die geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten seien vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. Mit Vorschlag vom 10. Februar 2021 teilte das kantonale Steueramt den Pflichtigen mit, dass es an der Kürzung der Kinderdrittbetreuungskosten festhalte, da die Besteuerung der im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechneten Löhne die Gewährung weiterer Abzüge ausschliesse. Die Pflichtigen akzeptierten mit Ausnahme der vorerwähnten Einspracheposition sämtliche Anpassungen mit Schreiben vom 15. März 2021. Mit Aktenaufgabe vom 8. April 2021 forderte der zuständige Steuerkommissär Unterlagen zur exakten Ermittlung

der abzugsfähigen Kinderdrittbetreuungskosten ein (Arbeitspläne und Aufstellung über die Betreuungszeiten), welche die Pflichtigen mit Schreiben vom 29. Juni 2021 einreichten. Aufgrund dieser Unterlagen erachtete der zuständige Steuerkommissär die im direkten Zusammenhang mit den Arbeitgebern G GmbH und H angefallenen Kinderdrittbetreuungskosten als abzugsfähig und stellte den Pflichtigen einen entsprechend angepassten Vorschlag vom 20. August 2021 zu. Die Pflichtigen hielten mit Schreiben vom 16. September 2021 an ihrem Antrag fest und bemerkten einige Berechnungsfehler, welche das kantonale Steueramt mit Vorschlag vom 19. Oktober 2021 bereinigte.

Mit Einspracheentscheid vom 10. November 2021 betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern 2019 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut, gewährte den Kinderdrittbetreuungsabzug in der Höhe von Fr. 2'325.- und legte das steuerbare und satzbestimmende Einkommen bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 55'100.- fest sowie das steuerbare Einkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 51'800.- (satzbestimmend Fr. 51'900.-).

C. Mit Eingabe vom 10. Dezember 2021 beantragten die Pflichtigen, es sei das steuerbare Einkommen gemäss dem beigelegten Rektifikat der Steuererklärung 2019 auf Fr. 47'100.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 43'700.- (Staats- und Gemeindesteuern) zu veranlagern/einzuschätzen.

Das kantonale Steueramt beantragte mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 7. Januar 2022, die Rechtsmittel unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen vollumfänglich abzuweisen und verwies im Wesentlichen auf seine Ausführungen im Einspracheentscheid.

Auf weitere Vorbringen der Parteien und sich bei den Akten befindliche Dokumente wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Steuerbar sind dabei gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG und § 17 Abs. 1 StG alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile.

Für kleine Arbeitsentgelte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ist die Steuer ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu erheben. Voraussetzung ist, dass Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber die Steuer im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens nach den Art. 2 und 3 des Bundesgesetzes gegen die Schwarzarbeit vom 17. Juni 2005 (BGSA) entrichten. Damit sind die Einkommenssteuern von Kanton und Gemeinden abgegolten (Art. 11 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG], Art. 37a Abs. 1 DBG und § 37a Abs. 1 StG). Die Steuern sind diesfalls periodisch der zuständigen AHV-Ausgleichskasse abzuliefern. Diese stellt dem Steuerpflichtigen eine Aufstellung oder eine Bestätigung über den Steuerabzug aus. Sie überweist der zuständigen Steuerbehörde die einkassierten Steuerzahlungen (Art. 11 Abs. 4 StHG und Art. 37a Abs. 4 und 5 DBG).

b) Von den Einkünften abgezogen werden können unabhängig von deren Höhe die nachgewiesenen Kosten, jedoch höchstens Fr. 10'100.-, für die Drittbetreuung jedes Kindes, das 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 (§ 31 Abs. 1 lit. j StG; vgl. auch Art. 33 Abs. 3 DBG).

Ein Kinderdrittbetreuungskostenabzug kann gemäss Weisung Nr. 20/004 der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 7. April 2015 für Kinder gewährt werden, für deren Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt und die mit ihr im gleichen Haushalt leben. Als abzugsfähig gelten in diesem Zusammenhang Aufwendungen, welche aufgrund der Betreuung der Kinder durch Drittpersonen anfallen, insbesondere Taggelder für Kinderkrippen, Kindergärten sowie Honorare für Tageseltern. Es können nur diejenigen nachgewiesenen Kosten bis zum gesetzlich festgelegten, vorgenannten Maximalbetrag pro Kind geltend gemacht werden, die ausschliesslich für die Betreuung der Kinder während der tatsächlichen Arbeits- oder Ausbildungszeit oder der tatsächlichen Dauer der Erwerbsunfähigkeit mit gleichzeitiger Betreuungsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person anfallen (lit. B Ziff. III N 43-46). In ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige können einen Kinderdrittbetreuungskostenabzug geltend machen, soweit sie beide gleichzeitig entweder einer Erwerbstätigkeit nachgehen, in Ausbildung stehen oder erwerbsunfähig und zugleich betreuungsunfähig sind (lit. B Ziff. III N 49). Das Kreisschreiben Nr. 30 der eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 21. Dezember 2010 regelt die Voraussetzungen für die Gewährung des Kinderdrittbetreuungskostenabzugs auf Ebene der direkten Bundessteuer ausführlich im selben Sinn unter Ziff. 8. Zudem hält es fest, dass der Kinderdrittbetreuungskostenabzug in Form eines anorganischen Abzugs ausgestaltet ist (Ziff. 8.1).

2. Im beigelegten Rektifikat der Steuererklärung wurden der Sonderabzug der Ehegatten in der Bundessteuer sowie der Abzug für Anwaltskosten korrigiert, die Krankheitskosten angepasst und die Berechnung bezüglich internationale Ausscheidung betreffend das ausländische Einfamilienhaus neu berechnet. Strittig geblieben ist der Abzug bzw. die Differenz für die Kinderdrittbetreuungskosten und damit die Frage, ob die geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten vollumfänglich zum Abzug zugelassen sind.

a) aa) Das kantonale Steueramt hat den Drittbetreuungskostenabzug für Kinder nicht zugelassen mit der Begründung, dieser sei gemäss Art. 11 Abs. 4 StHG und § 37a Abs. 1 StG bereits abgegolten. Mit einer vollständigen Berücksichtigung der Drittbetreuungskosten für Kinder in der vorliegenden Konstellation würde das vereinfachte Abrechnungsverfahren mit dem ordentlichen Verfahren vermischt, was sich nicht mit den verfassungsmässigen Grundsätzen der Gleichmässigkeit der Besteue-

rung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbaren liesse. Daher seien Einkünfte, welche über das vereinfachte Abrechnungsverfahren besteuert würden, im ordentlichen Einschätzungsverfahren nicht zu berücksichtigen. Analog zum Zweiverdienerabzug könnten auch die Drittbetreuungskosten für Kinder als allgemeiner Abzug nicht bzw. nur anteilmässig berücksichtigt werden. Nach Ansicht des kantonalen Steueramts sind für die Ermittlung des Kinderdrittbetreuungsabzugs im ordentlichen Verfahren nur die ordentlich besteuerten Einkünfte massgebend.

bb) Die Pflichtigen machen geltend, die vorgenannten Gesetzesbestimmungen dienten der Bekämpfung der Schwarzarbeit. Den Arbeitnehmenden stünde kein Wahlrecht zu betreffend Anstellungsbedingungen. Vielmehr bestimmten bei kleineren Entgelten alleine die Arbeitgebenden, ob sie im ordentlichen oder vereinfachten Verfahren abrechnen würden. Aus dem Wortlaut der einschlägigen Gesetzestexte ergebe sich, dass die Steuern und allfällige Berufskosten sowie Sozialabzüge abgegolten seien, unabhängig davon, ob die steuerpflichtige Person verheiratet oder unverheiratet sei, ob sie Kinder habe oder nicht. Diese Gesetze seien seit 2008 in Kraft, während die konkretisierende Weisung der Finanzdirektion des Kantons Zürich betreffend Sozialabzüge seit 2011, also erst rund drei Jahre später, erlassen worden sei.

Sie monieren weiter, das vom kantonalen Steueramt zitierte Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern LGVE 2011 II Nr. 20 betreffend Zweiverdienerabzug, welcher die Progression brechen solle, während der Drittbetreuungskostenabzug gemäss gesetzgeberischem Willen Familien bzw. berufstätige Eltern entlasten solle, liesse sich nicht als Vergleich bzw. als schlagkräftiges Argument aufführen. Indem das kantonale Steueramt ungerechtfertigterweise das vereinfachte Abrechnungsverfahren als weitere, gesetzlich nicht vorgesehene Bedingung ins Spiel bringe, vermische es nicht vergleichbare Sachverhalte: Das eine Gesetz bezwecke die Bekämpfung der Schwarzarbeit, während das andere Familien mit betreuungsbedürftigen Kindern steuerlich entlasten wolle. Werde letzterer Abzug nicht vollumfänglich gewährt, fände die gesetzgeberisch gewollte Entlastung nicht statt und würden die Pflichtigen anderen, sich in der gleichen Situation befindlichen Steuerpflichtigen gegenüber massiv benachteiligt. Aus eigener Initiative könnten sie diesen Zustand denn auch nicht ändern. Mit dieser Argumentation habe sich das kantonale Steueramt nicht auseinandergesetzt.

b) Es ist mit dem kantonalen Steueramt gestützt auf Art. 11 Abs. 4 StHG einig zu gehen, dass Einkünfte, welche über das vereinfachte Abrechnungsverfahren besteuert werden, im ordentlichen Einschätzungsverfahren nicht zu berücksichtigen sind. Daraus lässt sich jedoch nicht ohne Weiteres folgern, dass in der vorliegenden Konstellation der Kinderdrittbetreuungsabzug nicht vollumfänglich zu gewähren ist. Art. 11 Abs. 4 StHG äussert sich nicht eindeutig zu dieser Fragestellung. Dem Gesetz kann diesbezüglich nur entnommen werden, dass für kleine Arbeitsentgelte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit die Steuer ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu erheben ist. Der normative Sinn dieser Rechtsnorm ist damit über deren Auslegung zu ermitteln.

c) Ausgangspunkt der Auslegung einer Gesetzesnorm bildet ihr Wortlaut, wobei die Formulierungen in den drei Amtssprachen Deutsch, Französisch und Italienisch dabei gleichwertig sind (BGE 142 II 100 E. 4.1 mit Hinweis). Ist der Text unklar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zu Grunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzesnormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (statt vieler BGE 146 III 217 E. 5 mit Hinweisen).

aa) Die Formulierung von Art. 11 Abs. 4 Satz 1 StHG lautet in den drei Amtssprachen jeweils wie folgt : "Pour les petites rémunérations provenant d'une activité salariée, l'impôt est prélevé sans tenir compte des autres revenus, ni d'éventuels frais professionnels ou déductions sociales, à la condition que l'employeur paie l'impôt dans le cadre de la procédure simplifiée prévue aux art. 2 et 3 de la loi du 17 juin 2005 sur le travail au noir" ; "Per le piccole remunerazioni ottenute da un'attività lucrativa dipendente, l'imposta è riscossa senza tener conto degli altri introiti, né di eventuali spese professionali e deduzioni sociali; il presupposto è che il datore di lavoro paghi

l'imposta nell'ambito della procedura di conteggio semplificata secondo gli articoli 2 e 3 della legge del 17 giugno 2005 contro il lavoro nero" ; für die deutsche Fassung vgl. vorne E. 1a). Ausgehend vom Wortlaut ist klar – und auch nicht bestritten – dass weitere Einkünfte, die nicht im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuert werden, in diesem Verfahren unberücksichtigt bleiben. Aufgrund der konstanten bundesgerichtlichen Praxis ist sodann klar, dass die strittigen Kinderdrittbetreuungskosten nicht als Berufskosten i.S.v. Art. 11 Abs. 4 StHG zu qualifizieren sind: Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind die durch die Drittbetreuung von Kindern entstandenen Kosten nämlich nicht als Gewinnungskosten/Berufsauslagen zu qualifizieren. Sie können zwar mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, gelten aber praxisgemäss als Aufwendungen, die zur Erreichung oder Erhaltung der Erwerbsfähigkeit schlechthin getätigt werden. Der Kinderbetreuungskostenabzug ist daher in der Form eines allgemeinen Abzugs ausgestaltet, der zur Berücksichtigung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für besondere Aufwendungen gewährt wird (BGr, 31. Juli 2017, 2C_1047/2016, 2C_1048/2016, E. 3.2 mit Hinweis). Unklar bleibt ausgehend vom Wortlaut der Norm jedoch, ob der Kinderdrittbetreuungskostenabzug als Sozialabzug i.S.v. Art. 11 Abs. 4 StHG zu qualifizieren ist.

bb) Noch unter der altrechtlichen Lage unterschied das Bundesgericht unter Berücksichtigung der steuerrechtlichen Gesetzessystematik zwischen allgemeinen Abzügen und Sozialabzügen (vgl. BGr, 2A.681/2004, 10. Dezember 2004, E. 3). Die diesbezügliche Systematik von DBG und StG ist dieselbe geblieben: Der Kinderdrittbetreuungskostenabzug wird in Art. 33 Abs. 3 DBG unter den allgemeinen Abzügen aufgeführt im Unterschied zum Kinderabzug, welcher zusammen mit dem Unterstützungsabzug als Sozialabzug nach Art. 35 DBG gilt. Dasselbe Bild zeigt sich auf der Ebene der Staats- und Gemeindesteuern: Der Kinderdrittbetreuungskostenabzug wird unter den von der Höhe des Einkommens unabhängigen Abzügen in § 31 Abs. 1 lit. j StG aufgeführt. Die Marginale zu dieser und der darauffolgenden Bestimmung lautet "Allgemeine Abzüge", im Unterschied zum Randtitel von § 34 StG, welcher von Sozialabzügen spricht und den Kinder- und Unterstützungsabzug regelt. Das systematische Auslegungselement legt demnach nahe, dass es sich beim strittigen Abzug nicht um einen Sozialabzug im engeren, steuerrechtlichen Sinn handelt (vgl. auch StRG, 11. Mai 2022, WE.2022.4, E. 3b/ee, wonach das Steuerrekursgericht im Rahmen der Auslegung von Art. 12 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe [WPEG] mit Bezug auf den Zweiverdienerabzug zum Schluss kommt, da dieser

im DBG in systematischer Hinsicht nicht im Kapitel Sozialabzüge, sondern bei den allgemeinen Abzügen geregelt ist, könnten mit dem Verweis in Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG auf die Sozialabzüge lediglich Sozialabzüge im engeren Sinn gemeint sein und demnach seien für Ersatzabgabe-Zwecke nur die im 4. Kapitel in Art. 35 DBG geregelten Sozialabzüge abzugsfähig).

Mit Sozialabzügen im vereinfachten Abrechnungsverfahren dürften sodann aufgrund des Zwecks der Verhinderung von Schwarzarbeit insbesondere die sozialversicherungsrechtlichen Abzüge gemeint sein. Jedenfalls zeigten die Erfahrungen der Sozialversicherungsinstitute im Vorfeld zum Erlass des BGSA, dass bei Erwerbstätigkeiten mit geringen Pensen, geringen Löhnen oder bei bloss gelegentlicher Erwerbstätigkeit oft weder Sozialversicherungsbeiträge noch Steuern bezahlt werden, weshalb eine Vereinfachung der Administration angezeigt schien (Botschaft des Bundesrats vom 16. Januar 2002 zum Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit, BBl 2002 3605, 3613). Gestützt auf diese Grundüberlegungen fand Art. 11 Abs. 4 StHG per 1. Januar 2008 Eingang ins StHG (vgl. zum Ganzen auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 37a N 1 StG). Dieses Auslegungsergebnis wird gestützt von der Tatsache, dass der Kinderdrittbetreuungskostenabzug nicht nur in Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit, sondern auch bei Ausbildung und bei mit Erwerbsunfähigkeit einhergehender Betreuungsunfähigkeit gewährt werden kann und damit über den Anwendungsbereich bzw. Zweck des vereinfachten Abrechnungsverfahrens hinausgeht.

cc) Der Abzug für die Drittbetreuung von Kindern berufstätiger Eltern wurde mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern vom 25. September 2009 eingeführt. Ziel der Reform war die Verbesserung der (horizontalen) Steuergerechtigkeit zwischen Personen mit Kindern und solchen ohne Kinder. Zudem sollten Familien mit fremdbetreuten Kindern und solche, bei denen ein Elternteil die Kinder betreut, steuerlich nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit möglichst gleichbehandelt werden mittels Einführung eines Elterntarifs und eines Abzugs für die Fremdbetreuung von Kindern unter Beibehaltung der bereits bestehenden kinderrelevanten Abzüge (allgemeiner Kinderabzug und Kinderversicherungsabzug; Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern [BBl 2009 4729, 4730]; vgl. auch Geschäft Nr. 09.045 des Bundesrats vom 20. Mai 2009).

Sozialabzüge verfolgen im Allgemeinen den Zweck, das Steuermass an die spezifische wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer bestimmten Kategorie von Steuerpflichtigen anzupassen. Die im Bereich der privaten Lebenshaltung bestehenden Unterschiede sollen ausgeglichen werden, um damit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in verfeinertem Mass zum Durchbruch zu verhelfen (vgl. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]). Dadurch soll den persönlich-individuellen Verhältnissen der einzelnen steuerpflichtigen Person (Anzahl der Kinder, sittliche oder rechtliche Verpflichtungen zur Unterstützung sowie Tatsache des Verheiratetseins) angemessen Rechnung getragen werden. Von der Bemessungsgrundlage werden durch die Sozialabzüge pauschalierte, d.h. für sämtliche Steuerpflichtige geltende Beträge in Abzug gebracht, welche weder einen Bezug zu bestimmten Einkommensquellen noch zu tatsächlich getätigten Aufwendungen haben (vgl. StRG, WE.2022.4, 11. Mai 2022, E. 3b/cc mit Hinweisen in Bezug auf die unter Art. 35 DBG erwähnten Sozialabzüge).

Auch der Kinderdrittkostenbetreuungsabzug ist seiner Entstehungsgeschichte und seinem Zweck nach sozialpolitisch motiviert und einkommensunabhängig. Im Unterschied zu den in Art. 35 DBG und § 34 StG erwähnten steuerrechtlichen Sozialabzügen werden jedoch nur die tatsächlich getätigten, nachgewiesenen Aufwendungen bis zu einem gewissen Maximalbetrag pro Kind pro Steuerperiode gewährt. Deshalb kann er im Unterschied zum allgemeinen Kinderabzug gemäss den konkretisierenden Regelungen auf Bundes- und kantonaler Ebene bei getrennt besteuerten Elternteilen in begründeten Fällen – insbesondere wohl wenn der eine Elternteil (hauptsächlich) finanziell für die Drittbetreuung des gemeinsamen Kinds aufkommt – auch anders als hälftig aufgeteilt werden (vgl. KS ESTV Nr. 30, Ziff. 8.4.3 und Weisung lit. B Ziff. III N 50). Demnach ist die vorliegende Konstellation entgegen der Ansicht des kantonalen Steueramts nicht mit derjenigen betreffend Zweiverdienerabzug vergleichbar, der im Übrigen einem anderen Zweck dient und im Unterschied zum strittigen Abzug von vorneherein nur bei verheirateten Steuerpflichtigen zum Tragen kommt.

Mit Bezug auf den Zweiverdienerabzug hat das Verwaltungsgericht Luzern festgehalten, dass ein Ehepaar, bei welchem das Einkommen des einen Ehegatten nach Art. 37a DBG abgerechnet wird, in seiner gemeinsamen ordentlichen Steuererklärung keinen Zweiverdienerabzug mehr geltend machen könne (VGr LU, 12. Juli 2011, LGVE 2011 II Nr. 20, gesamte E. 5). Dieser Entscheid des Verwaltungsgerichts

Luzern, welcher besagt, dass ein Erwerbseinkommen, welches bereits im vereinfachten Abrechnungsverfahren nach den Bestimmungen des BGSA abgerechnet wurde, im Rahmen der Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im ordentlichen Verfahren nicht mehr als Einkommen zu berücksichtigen sei, womit die Gewährung eines steuermindernden Abzugs für den zweitverdienenden Ehegatten ausser Betracht falle, lässt sich demnach entgegen der Ansicht des kantonalen Steueramts nicht auf vorliegenden Sachverhalt ummünzen.

dd) Hinzu kommt, dass der Kinderdrittbetreuungskostenabzug erst mit Einführung des Bundesgesetzes über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern am 25. September 2009 (BBl 2009 4729 ff.) und damit nach Erlass von Art. 11 Abs. 4 StHG in die gesetzlichen Grundlagen von Bund und Kanton Zürich Eingang gefunden hat und somit im Rahmen der Entstehungsgeschichte von Art. 11 Abs. 4 StHG nicht berücksichtigt worden sein dürfte. Mit anderen Worten war es vom Gesetzgeber im Licht der verfassungsmässigen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit betrachtet wohl nicht beabsichtigt, diesen anorganischen Abzug in den Anwendungsbereich von Art. 11 Abs. 4 StHG fallen zu lassen. Zumal ansonsten Eltern(teilen) mit einem vergleichsweise geringen Erwerbseinkommen dieser Abzug verwehrt bleiben würde, womit die sozialpolitisch bezweckte Wirkung verfehlt bzw. verfälscht würde.

d) Die Gewährung des Kinderdrittbetreuungskostenabzugs führt somit im vorliegenden Fall entgegen der Ansicht der Vorinstanz zu keiner die vorgenannten verfassungsmässigen Grundsätze verletzenden Vermischung der beiden Besteuerungssysteme, sondern im Gegenteil dazu, dass diesen verfassungsmässigen Prinzipien Genüge getan wird. Selbstverständlich führt die Gewährung von Abzügen zu unterschiedlichen Progressionsfolgen. Dies lässt sich jedoch nicht als Argument für eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung bzw. eine unverhältnismässige Besteuerung ins Feld führen, solange die nach dem gesetzgeberischen Willen verlangten Voraussetzungen für solche Steuerminderungen erfüllt werden. Vielmehr widerfährt den Pflichtigen aufgrund der Vorgehensweise des kantonalen Steueramts eine Benachteiligung gegenüber anderen berufstätigen Elternpaaren und damit gegenüber Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden und in gleicher Weise nach Massgabe der ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln mit Steuern zu belasten sind. Zu berücksichti-

gen bleibt auch, wie die Pflichtigen zu Recht bemerken, dass kein Wahlrecht des Arbeitnehmers besteht, ob er im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuert wird oder nicht. Gemäss Art. 37a Abs. 1 DBG entscheidet darüber einzig die Arbeitgeberin.

3. a) Der strittige Kinderdrittbetreuungsabzug ist in der vorliegenden Konstellation, in welcher beide berufstätigen Ehegatten (auch) im ordentlichen Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren besteuert werden, ohnehin nach den Voraussetzungen von Art. 33 Abs. 3 DBG und § 31 Abs. 1 Bst. j StG zu gewähren, so dass es entgegen der Ansicht des kantonalen Steueramts und der in LGVE 2011 II Nr. 20 E. 4b geschilderten Situation nicht zu einer unzulässigen Vermischung der beiden Besteuerungsverfahren kommt. In Nachachtung des dem strittigen einkommensunabhängigen Abzug zugrunde liegenden gesetzgeberischen Willens, berufstätige Eltern zu entlasten, wäre im Übrigen dasselbe der Fall, wenn nur ein (selbständig oder unselbständig) erwerbstätiger Elternteil im ordentlichen Verfahren und der andere vollständig im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuert würde, sofern die vorgenannten Voraussetzungen gemäss der diesen gesetzgeberischen Willen konkretisierenden Weisung erfüllt sind. Dies muss umso mehr gelten, als die einschlägige Weisung bei nicht gemeinsam besteuerten Eltern vorsieht, dass grundsätzlich derjenige Elternteil, der mit dem Kind zusammenlebt und (gänzlich) für dessen Unterhalt sorgt, einen Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten machen kann, sofern die Eigenbetreuung aufgrund einer Erwerbstätigkeit, einer Ausbildung oder einer Erwerbsunfähigkeit mit gleichzeitiger Betreuungsunfähigkeit nicht wahrgenommen werden kann (lit. B Ziff. III N 50; vgl. auch die Regelung in KS ESTV Nr. 30, Ziff. 8.4.3). Lebt das Kind im gemeinsamen Haushalt der unverheirateten Eltern und kommen beide für seinen Unterhalt auf, kann jeder Elternteil einen Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten geltend machen, sofern eine Eigenbetreuung durch die Eltern aufgrund einer Erwerbstätigkeit, einer Ausbildung oder einer Erwerbsunfähigkeit mit gleichzeitiger Betreuungsunfähigkeit nicht möglich ist. Jeder Elternteil kann dabei grundsätzlich höchstens einen Abzug im Umfang der Hälfte des Maximalbetrags geltend machen. Eine andere Aufteilung ist durch die Eltern gemeinsam nachzuweisen. Diesfalls werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf den Maximalbetrag des Abzugs gekürzt, sofern sie zusammen mehr als den Maximalbetrag ausmachen (lit. B Ziff. III N 51). Die Vorgehensweise des zuständigen Steuerkommissärs, den abzugsfähigen Betrag im Verhältnis der ordentlich besteuerten Erwerbseinkünfte der Pflichtigen zu deren Gesamterwerbseinkommen zu

kürzen, obschon der Abzug einkommensunabhängig ist, scheint unter Verweis auf die soeben zitierten, konkretisierenden Ausführungen der Weisung zur möglichen Handhabung/Aufteilung der abzugsfähigen Kosten bei unverheirateten Eltern unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit und gleichmässigen Besteuerung fragwürdig. Im Übrigen wäre die Berechnung diesfalls zumindest unter Berücksichtigung des Gesamterwerbseinkommens beider Elternteile vorzunehmen gewesen. Wenn ein Elternteil in einem Voll- oder Teilzeitpensum arbeitet und ordentlich besteuert wird, während der andere in vielen kleinen Pensen zu kleinen Entgelten (mehrheitlich) im vereinfachten Abrechnungsverfahren tätig ist, darf dies jedenfalls nicht zu einer Benachteiligung gegenüber Elternpaaren mit je einem (höheren) Pensum führen, ansonsten dem gesetzgeberischen Willen, welcher die steuerliche Entlastung vom Familien bezweckt, nicht Genüge getan würde.

b) Die effektiv angefallenen Kosten für die Drittbetreuung und ihr kausaler Zusammenhang zur Erwerbstätigkeit der Pflichtigen sind belegt und unbestritten. Die Voraussetzungen zur Gewährung des Abzugs sind damit unbestrittenermassen erfüllt.

Die tatsächlich angefallenen, belegten Kosten für die Drittbetreuung belaufen sich auf Fr. 10'732.-. Die Rechnungsstellung erfolgte an beide Elternteile, wer für die angefallenen Kosten aufgekommen ist, ergibt sich aus den Akten nicht bzw. wurde im vorinstanzlichen Auflageverfahren nicht thematisiert. Vermutungsweise dürfte der Pflichtige als Haupterwerbender hauptsächlich für den Familienunterhalt und damit auch für die strittigen Kosten aufgekommen sein. In derartigen Konstellationen ist es wie soeben erwähnt gemäss einschlägigem Kreisschreiben der ESTV und kantonaler Weisung bei unverheirateten Eltern, die in einem gemeinsamen Haushalt leben und das Sorgerecht gemeinsam ausüben möglich, dass der Drittbetreuungskostenabzug vollumfänglich bei derjenigen Person zum Abzug gebracht wird, welche für die fraglichen Kosten aufkommt. Damit würde in analoger Anwendung, welche sich aufgrund des Gleichbehandlungsgedankens rechtfertigt, die vorliegende Streitfrage obsolet. Festzuhalten bleibt im Übrigen, dass die eingereichten Rechnungen betreffen Drittbetreuung des Kinds zwar auch nicht abzugsfähige Verpflegungs- und damit Lebenshaltungskosten beinhalten (KS ESTV Nr. 30, Ziff. 8.5). Da die geltend gemachten Gesamtkosten den maximal zulässigen Abzug ohnehin übersteigen und die Verpflegungskosten einen geringen Anteil davon ausmachen dürften, kann von einer entsprechenden Subtraktion abgesehen werden.

Nach alledem ist der geltend gemachte Abzug vollumfänglich zuzulassen

4. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Rechtsmittel. Die Kosten des Verfahrens sind ausgangsgemäss in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen. Die Ausrichtung einer Parteientschädigung wurde nicht beantragt.

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif)

| Steuerperiode | | Einkommen |
|----------------------|----------------|------------------|
| | | Fr. |
| 2019 | steuerbar | 47'100.- |
| | satzbestimmend | 47'100.- |

Der Abzug von 1 x Fr. 251.- gemäss Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG wird gewährt.

2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrenten werden wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif)

| Steuerperiode | | Einkommen | Vermögen |
|----------------------|----------------|------------------|-----------------|
| | | Fr. | Fr. |
| 2019 | steuerbar | 43'700.- | 0.- |
| | satzbestimmend | 43'700.- | 22'000.-. |

[...]