

Abzug für Kinderbetreuungskosten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt

vom 20. April 2007

Der Abzug für Kinderbetreuungskosten ist nicht nur bei Erwerbstätigkeit, sondern auch bei Arbeitslosigkeit möglich. Der Abzug wird nur gewährt, soweit eine aktive Stellensuche während der Arbeitslosigkeit nachgewiesen wird.

I. Sachverhalt

In der Steuererklärung 2003 deklarierten die Eheleute X. einen Abzug für Kinderbetreuungskosten im Maximalbetrag von CHF 5'200.–. Mit Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2003 vom 13. Januar 2005 hat die Steuerverwaltung den Abzug auf CHF 606.– gekürzt. Zur Begründung wurde geltend gemacht, dass die Ehefrau im Jahr 2003 nur zeitlich begrenzt erwerbstätig gewesen sei. Auf Einsprache vom 31. Mai 2005 hin hat die Steuerverwaltung den Drittbetreuungskostenabzug mit Entscheid vom 21. November 2005 auf CHF 1'184.– erhöht und die Einsprache im Übrigen abgewiesen. Mit Entscheid vom 19. Oktober 2006 hat die Steuerrekurskommission den Rekurs teilweise gutgeheissen und den abzugsfähigen Betrag auf CHF 3'784.30 festgesetzt.

Hiergegen richtet sich der vorliegende, rechtzeitig eingereichte Rekurs der Rekurrenten, mit dem sie beantragen, es sei der Abzug für Drittbetreuungskosten für das Jahr 2003 auf CHF 5'200.– festzulegen und die Steuerveranlagung entsprechend anzupassen. Die Steuerverwaltung hat mit Eingabe vom 27. März 2007 unter Verweis auf den Entscheid der Vorinstanz auf eine Stellungnahme verzichtet. Für die Einzelheiten der Parteistandpunkte wird, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, auf die nachfolgenden Erwägungen verwiesen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

II. Entscheidungsgründe

1.1 Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegesetzes (VRPG; SG 270.100) sowie § 171 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG, SG 640.100) Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden. Dieses ist somit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses funktionell wie auch sachlich zuständig. Die Rekurrenten sind als steuerpflichtige Verfügungsadressaten durch den angefochtenen Entscheid berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, so dass sie nach § 13 Abs. 1 VRPG zum Rekurs legitimiert sind.

Auf diesen ist einzutreten. Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich vorliegend nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. §§ 171 und 179 Abs. 3 StG). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.2 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 EMRK handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (Urteil 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003, Erw. 5 m.w.H.). Zudem haben die Rekurrenten auch nicht die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verlangt.

2.1 Gemäss § 35 lit. g StG (i.V.m. § 37 StG und Ziff. 1 des Anhangs des StG [Ausgleich der kalten Progression ab 1999]) können vom Einkommen höchstens CHF 5'200.– für jedes im eigenen Haushalt lebende Kind unter 15 Jahren abgezogen werden, soweit wegen Erwerbstätigkeit, Invalidität oder schwerer Erkrankung der steuerpflichtigen Person Kosten für die Kindesbetreuung durch eine Drittperson anfallen. Im vorliegenden Verfahren ist unbestritten, dass die Rekurrenten 2003 für die Betreuung ihrer im Jahr 2000 geborenen Tochter M. im Tagesheim Elternbeiträge in der Höhe von CHF 10'152.10 geleistet haben. Ebenfalls nicht bestritten ist, dass ein Abzug gemäss § 35 lit. g StG nur bis zum maximalen Betrag von CHF 5'200.– möglich ist. Hingegen ist strittig, in welchem Umfang die Rekurrenten die im Jahr 2003 entstandenen Kinderbetreuungskosten dieser Bestimmung vom steuerbaren Einkommen in Abzug bringen können.

2.2 Die Steuerrekurskommission hat in ihrem Entscheid ausgehend vom Wortlaut von § 35 lit. g StG (i.V.m. § 37 StG und Ziff. 1 des Anhangs des StG [Ausgleich der kalten Progression ab 1999]) und dem diese Bestimmung konkretisierenden § 44 Abs. 1 StV erwogen, dass einer Erwerbstätigkeit praxisgemäss auch die Arbeitslosigkeit bei nachgewiesener Stellensuche gleichgestellt werde (BStPra 2000/2001, S. 297). Neben den unbestrittenen 42 Tagen Erwerbstätigkeit, hat sie daher aufgrund der eingereichten Bewerbungsunterlagen, welche die Monate Februar und März 2003 betroffen hätten, 40 Tage (2 Monate à 20 Arbeitstage) Stellensuche aufgerechnet. Die nachgewiesenen Gesamtkosten von CHF 10'152.10 hat sie durch 220 Arbeitstage pro Jahr geteilt und mit 82 Arbeits- und Stellensuchtagen multipliziert. Daraus resultierte der abzugsfähige Betrag von CHF 3'784.30. Die Rekurrenten machen dagegen geltend, dass die Ehefrau auch während der weiteren Zeit auf Stellensuche und in Ausbildung gewesen sei, sodass der Abzug in der vollen zulässigen Höhe gemacht werden müsse.

2.3 Im Einzelnen machen die Rekurrenten geltend, die Ehefrau habe ... ihre Bemühungen, die deutsche Sprache zu erlernen, intensiviert und vom 18. März bis 3. Juli 2003 sowie 13. Oktober 2003 bis 4. Februar 2004 Kurse bei dem Berufs-, Weiterbildungs- und Forschungsinstitut S. belegt. Entsprechende Bestätigungen

belegen Kursbesuche vom 18. März bis 3. Juli 2003 und vom 13. Oktober 2003 bis zum 4. Februar 2004.

Hierzu ist festzuhalten, dass die Steuerrekurskommission entschieden hat, dass der Kinderbetreuungsabzug auch bei einer Ausbildung möglich ist. Sie hat damals ausgeführt (in: BStPra 2000/2001 S. 296, Erw. II. 4f/aa):

«Auch eine Ausbildung ist eine Form von Berufstätigkeit. Das Gesetz lässt eine weitumfassende Interpretation des Begriffs Berufstätigkeit zu. Dies folgt insbesondere daraus, dass in Art. 45 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 19 Abs. 1 und 2 Vo StG neben der Berufstätigkeit auch für die schwere Erkrankung der die Kinder betreuenden Person ein Drittbetreuungskostenabzug statuiert ist. Von der ratio legis her ist somit eine Ausbildung mit der Berufstätigkeit gleichzusetzen. Die Rekurrentin ist in casu einer Vollzeitausbildung nachgegangen, um bessere Chancen auf dem Arbeitsmarkt zu erhalten und wieder erwerbstätig zu werden. Die Drittbetreuungskosten für die Zeit des Nachdiplomstudiums der Rekurrentin, bis Oktober 1997, sind daher zum Abzug zuzulassen.»

Ob die belegten Sprachkurse, welche v.a. in der Zeit vom 13. bis 24. Oktober 2003 auch parallel zur Erwerbstätigkeit und im März 2003 parallel zur intensiven Arbeitssuche besucht werden konnten, als Ausbildung im Sinne dieser Rechtsprechung qualifiziert werden können, kann im vorliegenden Verfahren offen gelassen werden. Denn es ist in diesem Zusammenhang zu bemerken, dass das Verwaltungsgericht grundsätzlich eine nachträgliche Verwaltungskontrolle ausübt. Dies bedeutet, dass es einen angefochtenen Entscheid nach der Sach- und Rechtslage beurteilt, wie sie im Zeitpunkt seines Erlasses durch die Verwaltung bestanden hat, unter Ausserachtlassung neuer Tatsachen und Beweismittel. Die Änderungen der Sachlage, welche sich seit dem Entscheid der Vorinstanz ereignet haben, hat das Verwaltungsgericht damit grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Von dieser Praxis ist allerdings in den Fällen abzuweichen, in denen das Festhalten daran einem überspitzten Formalismus gleichkäme und zu einem prozessualen Leerlauf führte, oder wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (vgl. Wullschlegler/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, BJM 2005 S. 300; BJM 2004 S. 201 und 2000 S. 154 ff., 161; VGE vom 31. Oktober 2006 i.S. M.G. und vom 26. Februar 2003 i.S. E.B.; ähnlich auch die Rechtslage nach zürcherischem Recht: Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Aufl., Zürich 1999, § 52 N 16 f.). Obwohl die Steuerverwaltung im vorinstanzlichen Verfahren bereits in ihrer Vernehmlassung vom 28. Juni 2006 auf diese Rechtsprechung und den genannten Entscheid verwiesen hat, haben es die Rekurrenten damals noch replicando unterlassen, eine Ausbildung der Ehefrau auch nur zu behaupten oder gar zu belegen. Ihre entsprechenden tatsächlichen Vorbringen sind daher neu und folglich verspätet. Sie können nach dem Gesagten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht mehr geprüft werden.

3.1 Die Rekurrenten machen des Weiteren geltend, die Ehefrau habe sich auch über die dokumentierten Stellengesuche hinaus intensiv um eine neue Stelle bemüht. Sie hätten aber nur einen Teil der Bewerbungsschreiben aufbewahrt.

In der Rechtsprechung und Doktrin gilt der allgemeine Grundsatz, dass die Steuerverwaltung die Beweislast für steuerbegründende und der Steuerpflichtige jene für steuermindernde Tatsachen trägt (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 34 N 16; VGE vom 3. Juli 2006 i.S. J.B. und vom 20 April 2004 i.S. G.AG). Den Steuerpflichtigen trifft eine Mitwirkungspflicht. Der Rekurrent ist somit beweispflichtig für alle Tatsachen, die seine Steuerpflicht aufheben oder vermindern (BGE 2A.156/2006 vom 20. Oktober 2006 E. 5.1; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 416). Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

Da die Rekurrenten die Beweislast für die Berechtigung zu den geltend gemachten Abzügen tragen, weitere Bemühungen nicht nachweisen können und ihre Darstellung mit der äusserst umfassenden Dokumentation der Stellensuche im Frühjahr 2003 wie auch der geltend gemachten Intensivierung der Bemühungen zum Spracherwerb in Kursen und Selbststudium in einem gewissen Widerspruch stehen, durfte die Vorinstanz davon ausgehen, dass nur während 40 Tagen Arbeitsuchbemühungen berücksichtigt werden können. Indem sie im März 2003 die Suchbemühungen auch während vier Tagen (11. – 14. März 2003) berücksichtigte, die auch als Arbeitstage in die Berechnung eingegangen sind, ist sie den Rekurrenten sogar noch entgegengekommen.

3.2 Zu keinem anderen Schluss führen auch die geltend gemachten Anstellungen bei der Unternehmung M. GmbH ab dem 5. Januar 2004 sowie der Temporäreinsatz bei der A. AG in den Monaten September und Oktober 2003, aus denen die Rekurrenten einen Beweis der vorangegangenen Suchbemühungen ableiten wollen. Einerseits gründet der erstgenannte Hinweis auf einem tatsächlichen Novum, das wie bereits dargelegt verspätet in das Verfahren eingebracht wird und daher nicht berücksichtigt werden kann (vgl. Ziff. 2.3 zuvor). Andererseits kann aus einem Einsatz einer bereits zuvor eingesetzten Mitarbeiterin durch ein Temporärarbeitsbüro nicht zwingend auf zuvor erfolgte Suchbemühungen geschlossen werden. Im Übrigen ist hier darauf hinzuweisen, dass mit der Doppelzählung für den Monat März gewisse Bemühungen im Sinne eines mehrmaligen Nachfragens bei der A. AG abgedeckt wären.

3.3 Wenn die Rekurrenten auch noch darauf hinweisen, dass sie die externe Kinderbetreuung deshalb nicht abgebrochen hätten, weil sie aufgrund der langen Wartezeiten in den Tagesheimen die Vermittelbarkeit der Ehefrau nicht hätten belasten wollen, so ist diese tatsächliche Behauptung ebenfalls neu und damit verspätet (vgl. Ziff. 2.3 zuvor). Die Bewahrung der Vermittlungsfähigkeit könnte auch nur dann berücksichtigt werden, wenn tatsächliche Suchbemühungen belegt wären oder die Rekurrentin daran aus zwingenden, gleichgestellten Gründen (Ausbildung etc.) gehindert gewesen wäre. Doch auch dies wird von den Rekurrenten durch nichts belegt.

4. Schliesslich rügen die Rekurrenten, die Steuerverwaltung habe den deklarierten Kinderbetreuungsabzug ohne Rücksprache mit ihnen gestrichen. Soweit sie damit eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs rügen, ist ihnen entgegen zu halten, dass diesem neben den Rechten im Veranlagungsverfahren (Akteneinsicht, Beweisabnahme und schriftliche Eröffnung der Veranlagungsverfügung) auch das Einspracheverfahren gemäss §§ 160 ff. StG dient, welches sie ja auch in Anspruch haben nehmen können.

5. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz weder das massgebliche öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewendet noch den Sachverhalt unrichtig festgestellt oder von ihrem Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. Der Rekurs erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.