



Regierungsrat, Postfach 156, 6301 Zug

Eidg. Finanzdepartement (EFD)  
Herr Bundesrat Ueli Maurer  
Bundesgasse 3  
3003 Bern

Zug, 27. Juni 2017 hs

### **Steuerliche Berücksichtigung der Kinderdrittbetreuungskosten: Vernehmlassung**

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Wir nehmen Bezug auf Ihre Einladung vom 5. April 2017 zur Vernehmlassung in oben erwähnter Sache und nehmen dazu wie folgt Stellung:

#### **Antrag:**

Wir beantragen dem EFD, auf die Weiterverfolgung der Vorlage zu verzichten und bei den heutigen Gesetzestexten zu bleiben. Auf die in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagene Revision von DBG und StHG sei also ersatzlos zu verzichten.

#### **Begründung:**

Die in der Vernehmlassungsvorlage angeführten Ziele der Revision, nämlich die Bekämpfung des inländischen Fachkräftemangels und die Verbesserung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie, wären eigentlich sehr unterstützenswert. Der in der Vernehmlassungsvorlage nun aber vorgeschlagene Weg über eine Erhöhung der steuerlichen Abzüge für Kinderdrittbetreuungskosten ist jedoch aus verschiedenen Gründen abzulehnen.

Aus Sicht aller Kantone und somit auch des Kantons Zug ist dem Ansinnen des EFD, den Kantonen mittels Ergänzung von Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG für die **Kantons- und Gemeindesteuern** harmonisierungsrechtlich erstmals einen kantonalen Maximalabzug von mindestens 10 000 Franken zwingend vorzuschreiben, aus **staatspolitischen und föderalistischen Überlegungen** eine klare Absage zu erteilen. Zwar schreibt der Bund bereits im geltenden StHG einen Drittbetreuungsabzug vor, er überlässt aber dessen Abzugshöhe vollumfänglich den Kantonen. Die Vorgabe eines bestimmten Betrags an die Kantone ist gerade in diesem erweiterten Bereich der Familienbesteuerung verfehlt. In den einzelnen Kantonen haben sich die Regierungen, Parlamente und letztlich auch die Stimmbürgerinnen und -bürger wiederholt mit der Frage befasst, welche Abzüge und Tarife ihren gesellschaftspolitischen Vorstellungen und finanziellen Möglichkeiten entsprechen und demzufolge in den kantonalen Gesetzgebungen verankert

werden sollen. Es gibt aus politischer Perspektive keine achtenswerten Gründe, in diesem sensiblen Themenbereich seitens Bund ohne Not in die Kantonsautonomie einzugreifen. Zudem bestehen ernsthafte Zweifel hinsichtlich Verfassungskonformität der vorgeschlagenen neuen Regelung (vgl. dazu die vertieften Ausführungen bei der Beantwortung der Frage 3).

Auch die **vorgeschlagene Erhöhung des Abzugs bei der direkten Bundessteuer** kann nicht unterstützt werden, da sie mit Blick auf die angestrebte Zielerreichung (Bekämpfung des inländischen Fachkräftemangels und Verbesserung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie) **wenig effizient und zielführend** erscheint. Sie kann zudem zu **fragwürdigen Belastungsrelationen** zwischen den verschiedenen Lebens- und Familienmodellen führen und kommt in erster Linie gut verdienenden Personen zugute. Der bisher geltende Abzug von 10 100 Franken erscheint im Grossen und Ganzen sachgerecht und im Gesamtkontext der übrigen Abzüge angemessen.

Auf die verschiedenen – auch weiteren – Gründe, die gegen eine Weiterverfolgung der Vorlage des EFD sprechen, namentlich die **Steuerausfälle** und der **höhere Vollzugaufwand**, wird vertieft bei der Beantwortung der einzelnen Fragen eingegangen.

Aufbauend auf den vorgenannten allgemeinen Überlegungen ergeben sich die nachfolgenden Antworten auf die im Fragebogen konkret gestellten Fragen des EFD.

#### **Beantwortung der konkreten Fragen an die Kantonsregierungen:**

##### ***Frage 1: Befürworten Sie generell eine Erhöhung des Kinderbetreuungsabzugs?***

Nein, zumindest nicht in **genereller und verbindlicher** Weise durch Anpassungen in der **Bundesgesetzgebung**, und zwar aus den bei Frage 2 aufgeführten Gründen hinsichtlich der direkten Bundessteuer und den bei Frage 3 genannten Gründen hinsichtlich der Auswirkungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Ungeachtet dessen bleibt es aber auch weiterhin jedem Kanton unbenommen, sich nach eigener politischer Meinungsbildung und Prioritätensetzung für höhere Kinderbetreuungsabzüge in seiner **kantonalen Steuergesetzgebung** zu entscheiden.

##### ***Frage 2: Befürworten Sie die vorgeschlagene Erhöhung der Obergrenze für den Kinderdrittbetreuungsabzug von 10 100 auf 25 000 Franken pro Kind und Jahr bei der direkten Bundessteuer?***

Nein. Die vorgeschlagene Erhöhung auf 25 000 Franken erweist sich mit Blick auf die in der EFD-Vorlage genannten Ziele (Bekämpfung des inländischen Fachkräftemangels und Verbesserung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie) als **wenig zielführend und finanziell ineffizient**. Zum einen besteht die grosse Wahrscheinlichkeit von erheblichen finanziellen Mitnahmeeffekten und Streuverlusten, also zusätzlichen steuerlichen Abzügen für Personen, die trotz dieser erhöhten Abzüge ihre Erwerbstätigkeit nicht ausweiten. Ebenso erscheint es eher unwahrscheinlich, dass die steuerlichen Anreize überwiegend in jenen Branchen und Berufen Linderung bringen würden, die tatsächlich unter einem Fachkräftemangel leiden.

Dies hat umso mehr Bedeutung, weil bei Steuerabzügen keine Transparenz in Bezug auf die effektiven Kosten für die Steuerzahlerinnen und Steuerzahler besteht.

Auch mit Blick auf die **verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätze** erscheint die vorgeschlagene massive Erhöhung der Abzüge als fragwürdig. Eine Erhöhung kann – vor allem in dieser massiven Weise weit entfernt von den sonst üblichen Beträgen thematisch ähnlicher (Kinder-)Abzüge – zu steuerlichen Verzerrungen zwischen verschiedenen Lebens- und Familienmodellen führen (z.B. bei Einverdiener- gegenüber Doppelverdiener-Paaren, auch Alleinerziehende im Verhältnis zu Einverdiener-Paaren). Es bestehen ernsthafte Bedenken, dass dem verfassungsrechtlichen Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung, BV; SR 101) bei den verschiedenen Modellen mit höheren Drittbetreuungsabzügen nicht mehr adäquat Rechnung getragen wird. Mangels aussagekräftiger Berechnungsbeispiele für die verschiedenen Modelle in der Vernehmlassungsvorlage ist es indessen schwierig, die Bedenken eindeutig zu lokalisieren. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass im Moment diverse weitere steuerliche Fragen in der Familienbesteuerung auf dem Prüfstand stehen und man noch nicht zuverlässig abschätzen kann, wie sich die dort zur Diskussion stehenden Änderungen auswirken könnten.

Auch aus weiteren Gründen ist die geplante Erhöhung zurückzuweisen. Ein gegenüber dem bisherigen Recht massiv erhöhter Kinderdrittbetreuungsabzug beim Bund würde zweifellos zu einem grossen Druck auf die Kantone führen, die kantonalen Betreuungsabzüge in **Folgeanpassungen** ebenfalls zu erhöhen. Damit können aber je nach heutiger Ausgangslage und Abzugshöhe **erhebliche Steuerausfälle** auf die Kantone zukommen, und dies in einer Zeit, die sich für zahlreiche Kantone als finanziell sehr herausfordernd präsentiert. Nicht wenige Kantone, darunter auch der Kanton Zug, stehen in teils einschneidenden Sparprogrammen, aufgrund derer öffentliche Leistungen spürbar reduziert werden müssen. Zu bedenken ist dabei auch, dass indirekt weitere Folgeanpassungen bei anderen kantonalen Abzügen (z.B. dem allgemeinen Kinderabzug) und/oder Tarifen notwendig werden könnten, um die angemessene Balance in den fein austarierten kantonalen Steuersystemen zu wahren. In vielen Kantonen könnten auch die politischen Diskussionen über den Wert der Eigenbetreuung und einer entsprechenden gesellschaftlichen Wertschätzung über einen (neuen oder höheren) steuerlichen Eigenbetreuungsabzug wieder aufflammen. Ebenso müssten die Kantone finanzielle Einbussen eines höheren Bundesabzugs via den 17%-igen Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer mittragen.

Die vorgeschlagene Erhöhung des Abzugs würde zudem in der ganzen Schweiz einen spürbar **höheren Vollzugaufwand** bei den kantonalen und kommunalen Steuerbehörden zur Folge haben. Heute lassen sich viele Deklarationen im Rahmen des Maximalabzugs des Bundes und des entsprechenden Kantons mit beschränktem Aufwand bearbeiten, weil die Kosten bei angemessener Plausibilisierung oft an die zulässigen heutigen Maximalbeträge herankommen. Mit den vorgeschlagenen, sehr viel höheren Beträgen wird eine deutlich höhere Zahl von Steuererklärungen bzw. Steuerabzügen vertieft zu prüfen sein, u.a. bezüglich

folgenden Punkten: Sind die Kosten nachgewiesen/angemessen? Enthalten sie auch nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten, etwa für Verpflegung oder Freizeitgestaltung? Arbeiten beide Elternteile während der kostenpflichtigen Betreuungszeit effektiv?

**Frage 3: Befürworten Sie, dass den Kantonen im Steuerharmonisierungsgesetz vorgeschrieben wird, dass die im kantonalen Steuergesetz vorgesehene Obergrenze für den Kinderdrittbetreuungsabzug den Betrag von 10 000 Franken nicht unterschreiten darf?**

Nein, der Revisionsvorschlag des EFD ist in diesem Punkt **mit Nachdruck zurückzuweisen**. Aus **föderalistischen und staatspolitischen Gründen** ist darauf zu verzichten, den Kantonen einen Maximalabzug von mindestens 10 000 Franken zwingend vorzuschreiben. Gemäss EFD-Vorlage müssten 16 Kantone ihre heute geltenden kantonalen Drittbetreuungsabzüge anpassen, um den neuen Bundesvorgaben gemäss Revisionsvorlage zu entsprechen. Damit würde entgegen den föderalistischen Grundprinzipien der Schweiz in die – zu Recht – weitreichende Autonomie der Kantone bei der Festlegung der Steuertarife und der Abzüge eingegriffen. Auch der Kanton Zug müsste seinen Abzug von heute 6000 Franken auf neu mindestens 10 000 Franken erhöhen. Zudem bestehen **Zweifel an der Verfassungskonformität** der vorgeschlagenen Ergänzung von Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG: Gemäss expliziter Aufzählung in Art. 129 Abs. 2 BV bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge von der Harmonisierung ausgenommen. Die bundesrechtliche Vorgabe eines betragsmässigen Maximalabzugs für Drittbetreuung von mindestens 10 000 Franken stünde in einer engen, ja fast untrennbaren Wechselwirkung mit den kantonalen Steuertarifen und den verschiedenen vorbestehenden kantonalen Steuerabzügen, vor allem zu den kinderbezogenen Abzügen wie etwa dem allgemeinen Kinderabzug oder zu verschiedenen Sozialabzügen des kantonalen Steuerrechts, deren betragliche Festlegung unbestrittenermassen in die verfassungsrechtlich geschützte Kantonsautonomie im Bereich der harmonisierten Steuern fällt. Eine betragliche Fixierung durch den Bund müsste zweifellos in vielen Kantonen zwangsläufig zu Folgeanpassungen bei den Steuertarifen und/oder thematisch verbundenen Abzügen führen, damit die heute bestehenden, fein austarierten Belastungsrelationen nicht aus den Fugen geraten. Einem solchen indirekten Eingriff in die Kantonsautonomie ist sowohl aus staatspolitischen wie auch verfassungsrechtlichen Überlegungen eine klare Absage zu erteilen.

Weiter sollte man es den Kantonen selber überlassen, ob und welche Formen der Kinderdrittbetreuung sie direkt oder indirekt finanziell fördern möchten. Statt auf wenig zielgenaue fiskalische Anreize dürften viele Kantone sich eher für eine direkte finanzielle Unterstützung von Betreuungseinrichtungen oder eine indirekte Unterstützung der Eltern etwa durch Betreuungsgutscheine und bedarfsgerechte Leistungen entscheiden. Diesen **kantonalen Entscheidungsspielraum bei der Wahl der Förderungsmittel** sollte die Bundesgesetzgebung wahren und sich in angebrachter föderalistischer Zurückhaltung üben.

**Frage 4: Befürworten Sie die Anspruchsvoraussetzungen?**

Gemäss dem erläuternden Bericht (S. 8/9, Ziffer 1.2) **sollen die Anspruchsvoraussetzungen unverändert bleiben**, womit sich primär die Frage stellt, wie die bisherigen Anspruchsvoraussetzungen unter dem Blickwinkel möglicher höherer Abzüge zu beurteilen sind.

Die bereits im geltenden Recht für einen steuerlichen Abzug von Drittbetreuungskosten verlangten Voraussetzungen, namentlich der direkte kausale Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit (so müssen z.B. beide Ehegatten während der Betreuungszeit tatsächlich erwerbstätig sein), der Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit haben sich **grundsätzlich bewährt**. Auch im praktischen Vollzug lässt sich kein dringender Anpassungsbedarf feststellen.

Auch mit höheren Abzügen im Sinne der EFD-Vernehmlassungsvorlage würde sich daran nichts grundsätzlich ändern, auch wenn von einer Erhöhung des Abzugs auf 25 000 Franken erfahrungsgemäss vor allem jüngere Kinder im Vorschulalter mit intensiverem Betreuungsbedarf betroffen sein dürften. Die Alterslimite von 14 Jahren erschiene dann zwar erst recht etwas hoch (wie auch schon nach geltender Abzugsordnung), aber sie würde auch künftig als nicht geradezu störend oder stossend empfunden. Ein **dringender Anpassungsbedarf besteht nicht**.

Akzentuieren dürfte sich im **praktischen Vollzug** bei höheren Abzügen der Aufwand für die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden für die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Drittbetreuungskosten und nicht abzugsfähigen Kosten für Verpflegung, Freizeitgestaltung oder «Luxusbetreuung», die bei Rechnungen von Betreuungseinrichtungen (KITA's, Tages-schulen etc.) oft in einem Gesamtpreis enthalten sind und nicht gesondert ausgewiesen werden. Auch die Überprüfung der Erwerbstätigkeit beider Ehegatten während der Betreuungszeiten dürfte bei höheren Beträgen aufwändiger werden, vor allem bei Teilzeitpensen. Die beschriebenen Herausforderungen lassen sich indessen nur im praktischen Vollzug lösen, sie eignen sich nicht für eine detailliertere Normierung auf Gesetzesebene.

**Frage 5: Befürworten Sie die Ausgestaltung des Kinderdrittbetreuungsabzugs als anorganischen Abzug mit einer Obergrenze oder würden Sie einen unbegrenzten Abzug für die Kinderdrittbetreuungskosten in der Form eines Gewinnungskostenabzugs bevorzugen?**

Die Ausgestaltung des Kinderbetreuungsabzugs als **anorganischer Abzug hat sich bewährt**, ein Systemwechsel hin zu einem Gewinnungskostenabzug erscheint nicht zweckmässig.

Bereits bei der erstmaligen Einführung des heutigen Drittbetreuungsabzugs im DBG und StHG per 2011 hat sich der Bundesrat in seiner Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (Vorlage 09.045) mit guten Gründen für eine Ausgestaltung als anorganischer Abzug ausgesprochen. Die eidgenössischen Räte haben diese systematische Einordnung bei den parlamentarischen Beratungen

beibehalten. Auch das Bundesgericht hat sich mit Blick auf die Gesamtsystematik des Einkommenssteuerrechts bisher für eine Qualifikation als anorganischer Abzug ausgesprochen (Urteil des Bundesgerichts vom 5. Dezember 1997, publiziert als BGE 124 II 29 = ASA 67 S. 286), genauso wie die vorherrschende Steuerrechtslehre (vgl. PETER LOCHER, Steuerrechtliche Qualifikation von Kinderbetreuungskosten, ASA 68 S. 375 ff. mit weiteren Hinweisen).

Ein Systemwechsel hin zu einem Gewinnungskostenabzug könnte mit Bezug auf die Anspruchsvoraussetzungen (vgl. dazu Frage 4) Folgen haben, die in dieser Form wohl gar nicht beabsichtigt sind. Weil Gewinnungskosten immer nur abzugsfähig sind, wenn ihnen auch tatsächlich ein entsprechendes Erwerbseinkommen gegenübersteht, würden bei einem Systemwechsel etwa die im geltenden Recht bestehenden Abzugsmöglichkeiten für Personen in Ausbildung oder für erwerbsunfähige Personen (z.B. Behinderte) dahinfliegen. Eine Einschränkung des Kreises der Abzugsberechtigten erschiene jedoch gerade unter dem Titel einer Vorlage zur «Fachkräfteförderung» wenig einleuchtend.

Zusammenfassend erscheint es daher sachgerecht, den Kinderdrittbetreuungsabzug **weiterhin als anorganischen Abzug auszugestalten**, handelt es sich doch um typische Aufwendungen, die vorab von der persönlichen Situation der steuerpflichtigen Person abhängen. Die Beibehaltung der heutigen Systematik verhindert eine Verwässerung der langjährigen, im Grossen und Ganzen bewährten Abgrenzungskriterien zwischen anorganischen Abzügen und Gewinnungskostenabzügen.

**Frage 6: Wie hoch wären die Mindereinnahmen des Kantons, wenn der Kinderdrittbetreuungsabzug mindestens 10 000 Franken beträgt?**

Gemäss Berechnungen der Steuerverwaltung müssten der Kanton Zug bzw. die Zuger Gemeinden jährliche Steuerausfälle in folgender Höhe hinnehmen:

- Rund 2,1 Millionen Franken Kantonssteuern
- Rund 1,7 Millionen Franken Gemeindesteuern
- Rund 0,2 Millionen Franken Kantonsanteil direkte Bundessteuern

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Vernehmlassung und bitten Sie, unseren Anträgen und den weiteren Anliegen in der Begründung zu folgen.

Seite 7/7

Zug, 27. Juni 2017

Freundliche Grüsse  
Regierungsrat des Kantons Zug

Manuela Weichelt-Picard  
Frau Landammann

Tobias Moser  
Landschreiber

Kopie (per E-Mail) an:

- [vernehmlassungen@estv.admin.ch](mailto:vernehmlassungen@estv.admin.ch) (Word- und PDF-Dokument)
- Eidgenössische Parlamentarier des Kantons Zug
- Finanzdirektion
- Steuerverwaltung