

Einkommenssteuer

«Au-pair» und Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. November 2023

Sog. «Au-pair»-Angestellte helfen sowohl allgemein im Haushalt als auch besuchen diese gleichzeitig eine Sprachschule. Die Haushalthilfe an sich kann unter anderem auch eine Betreuung von minderjährigen Kindern beinhalten. Jedoch kann dabei nur die effektive Zeit der Kinderbetreuung steuerlich berücksichtigt werden, welche in die Zeit der Erwerbstätigkeit der Eltern fällt. Kann diese Zeit nicht genau abgegrenzt werden, so muss eine ermessensweise Schätzung der dabei angefallenen Kosten vorgenommen werden. Diese Schätzung kann auch pauschaler Natur sein, wenn das Ergebnis sachgerecht erscheint.

Sachverhalt:

A. Mit Verfügung der Staatssteuer 2021 vom 19. Januar 2023 wurden statt der vom Pflichtigen geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten von CHF 20'000.– nur ein Betrag von CHF 10'284.– steuerlich berücksichtigt und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 51'043.– resp. CHF 58'961.– festgesetzt.

B. Mit Eingabe vom 14. Februar 2023 erhob der Pflichtige Einsprache mit dem Antrag, es sei der manuell festgesetzte Abzug für Kinderdrittbetreuung auf den normalen Abzug zu korrigieren. Zur Begründung führte er im unter anderem aus, dass die AHV, das BVG sowie die Quellensteuer den gesamten monatlichen Bruttolohn des Au-pairs von CHF 1'847.– als Berechnungsgrundlage verwendeten. Das KIGA halte in seinem Merkblatt für Au-pair-Angestellte fest, dass neben dem Minimallohn ein Naturallohn von CHF 990.– zu entrichten sei. Beides seien also Lohnbestandteile und könnten nicht willkürlich auseinandergerechnet werden. Ebenfalls seien obligatorisch eine Sprachschule, die Hin- oder Rückreise und 50 % der Krankenversicherung von der Familie zu bezahlen. Zudem sei zwingend vorgeschrieben, dass die Vermittlung durch eine Agentur zu erfolgen habe. All diese Kosten seien zwingend, damit eine Anstellung möglich sei und somit hätten diese den gleichen Stellenwert wie die als Lohnkosten bezeichneten Kostenteile und seien in den Abzug miteinzubeziehen. Schliesslich halte das Baselbieter Steuerbuch fest, dass als Aufwendungen für Drittbetreuungskosten unter anderem auch Honorare an Tagesmütter in Frage kämen. Diese berechneten sich nicht danach, dass nur das gezahlt werde, was nach Abzug der direkten Lebenshaltungskosten wie Kost und Logis der Tagesmutter übrigbleibe, sondern es würden die gesamten Lebenskosten der Tagesmutter berücksichtigt. Dies habe entsprechend auch für ein Au-pair zu erfolgen, ansonsten eine Rechtsungleichheit vorliege: Eltern, die ihre Kinder in einer Institution betreuen liessen, könnten die gesamten Kosten abziehen, während Eltern mit einem Au-pair massiv benachteiligt würden.

Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Entscheid vom 19. April 2023 teilweise gut, erhöhte den Abzug für Drittbetreuungskosten hinsichtlich der Au-pair-Kosten auf CHF 13'190.– und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass hinsichtlich der Kosten für die beiden Au-pairs die Steuerverwaltung vom «Barlohn» gemäss Lohnabrechnungen in Höhe von monatlich CHF 857.– ohne Berücksichtigung von Kost und Logis, der Auslagen für die Sprachschule und die Krankenkassenprämie ausgegangen sei. Als Kinderdrittbetreuung seien von Gesetzes wegen nur Aufwendungen der «reinen» Kinderdrittbetreuung abzugsfähig. Den beiden Arbeitsverträgen mit den Au-pairs könne entnommen werden, dass das «Au-pair der Gastfamilie in der Kinderbetreuung und bei leichten Hausarbeiten» helfe, einen Nettolohn von CHF 700.– sowie Anspruch auf Kost und Logis in einem Gegenwert von CHF 900.– zu Gute habe. Des Weiteren verpflichtete sich die Gastfamilie vorab zur Zahlung eines deutschen Sprachkurses und zur Versicherung der Au-pairs bei der Krankenkasse und einer Unfallversicherung. Nur den «Barlohn» für die Betreuung der beiden Töchter als abzugsfähig zu taxieren greife zu kurz. Gestützt auf den Vertragswortlaut seien die gesamten Kosten in die Kalkulation zu berücksichtigen, wobei die Aufwendungen für Kost und Logis keine Kinderdrittbetreuungskosten darstellten. Während die Au-pairs schliefen und ässen, sei keine Kinderbetreuung möglich, was sich auch in der Analogie zu Tagesmüttern oder der Betreuung durch eine Institution widerspiegle. Der vertragliche Ansatz

für Kost und Logis in Höhe von CHF 990.– entspreche demjenigen für die volle Verpflegung und Unterkunft gemäss Merkblatt N2/2007 über die Bewertung von Verpflegung und Unterkunft von Unselbstständigerwerbenden der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), weshalb es sich rechtfertige, von den gesamthaft deklarierten Kosten von CHF 29'466.– für die Au-pairs den Betrag von CHF 11'880.– (12 x CHF 990.–) in Abzug zu bringen und als Basis für die Auslagen «Au-pair» CHF 17'586.– heranzuziehen. Die Au-pairs seien zu leichten Arbeiten im Haushalt verpflichtet, welche keinen Abzug für die Drittbetreuung von Kindern erlaubten. Bei 30 Arbeitsstunden pro Woche, wovon während der Hälfte ein Elternteil anwesend sein müsse und diese Zeit mangels Notwendigkeit einer Fremdbetreuung gar keinen Abzug erlaube wie auch des Umstands, dass die Kinder zur Schule gingen und regelmässig den Mittagstisch der Gemeinde besuchten, also nicht gleichzeitig zuhause betreut würden, sei der gewährte Anteil von 75 % für die Betreuung als sachgerecht, wenn nicht gar als grosszügig zu werten. Damit seien Au-pair-Kosten in Höhe von CHF 13'190.– für beide Kinder als Kinderdrittbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen.

C. Mit Schreiben vom 8. Mai 2023 erhebt der Pflichtige Rekurs mit dem sinngemässen Begehren, es sei der volle Abzug für die Drittbetreuung der beiden Töchter zu gewähren. Zur Begründung führt er aus, dass die Erwägungen offensichtlich bewusst falsch erstellt worden seien, da sie eine krasse Ungleichbehandlung im Vergleich mit Eltern darstellten, die ihre Kinder durch eine hiesige Institution oder durch eine Nanny betreuen lassen könnten. Dem Rekurrenten sei dies nicht möglich, da er unregelmässige Arbeitszeiten und einen längeren Arbeitsweg habe. Kein anderes Angebot könne dies abdecken. Gegen eine solche Diskriminierung wehre er sich. Der Lohn einer Nanny oder der Lohn einer Mitarbeiterin in einer Kita enthalte ebenfalls eine Gesamtentschädigung. Daraus bestritten die Mitarbeitenden ihren gesamten Lebensunterhalt, inklusive Übernachtung und Verpflegung – sozusagen rund um die Uhr. Sie zahlten auch Krankenkassenkosten aus dieser Gesamtentschädigung. Und die Kita rechne in ihre Preise auch Weiterbildungskosten und nötige Kosten für Bewilligungen und für das Einstellen der Mitarbeitenden mit ein. Der rein optische Nachteil bei der Entlohnung eines Au-pairs sei, dass diese Lohn-/Kostenteile je separat vorlägen. Was den einen Eltern als Abzug gewährt werde, sei auch dem Rekurrenten zu gewähren. Der beiliegenden Tarifstruktur der Kita in Frenkendorf sei zu entnehmen, dass die Ganztagesbetreuung eines Kindes an wöchentlich drei ganzen Tagen pro Monat CHF 1'320.– kosten würde, für zwei Kinder also monatlich CHF 2'640.–, und damit fielen jährliche Kosten von CHF 31'680.– an. Es sei klar, dass die beigezogenen Zahlen einer Kita keine absolut genaue Vergleichsgrösse darstellten. In dieser Überlegung würden bewusst die tieferen Kosten für ganze Betreuungstage und nur eine tiefere pauschale Überlegung verwendet. Damit könne problemlos berücksichtigt werden, dass in der Kita-Pauschale enthaltene Kosten für Mahlzeiten und für die Raummiete bei einem Au-pair entsprechend nicht zu berücksichtigen seien. Bei Kita-Kosten von rund CHF 31'000.– lägen die angegebenen Kosten von CHF 29'466.– für das Au-pair also völlig im Rahmen und rechtfertigten für sich alleine schon den vollen Abzug. Auch in einer Kita fielen leichte Hausarbeiten wie Kochen, Essen richten und abräumen, Aufräumen auch während der Betreuungsarbeiten an. Also müssten sie auch bei einem Au-pair angerechnet werden. Es sei zwar korrekt, dass während der Hälfte der Zeit ein Elternteil anwesend sein müsse. Jedoch schaue auch ein Au-pair dann nicht nur zu und tue nichts, sondern unterstütze natürlich genauso und habe genauso Betreuungsaufgaben. Ausserdem seien in einer Kita recht viele Auszubildende oder Praktikantinnen beschäftigt. Niemand käme auf die Idee, dass die Anwesenheit einer ausbildungsberechtigten Mitarbeiterin zur Folge habe, dass die weniger erfahrenen Mitarbeitenden nichts zur Betreuung der Kinder beitragen.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 29. Juni 2023 die Abweisung des Rekurses und begründet diesen unter anderem damit, dass im vorliegenden Fall keine krasse Ungleichbehandlung vorliege im Vergleich zu Eltern, die ihre Kinder durch eine Kita oder Nanny betreuen liessen. Der Rekurrent verkennt, dass es sich bei einer Kita um eine reine Kinderbetreuung handle, die extern erfolge. Die Tätigkeit einer Au-pair sei nicht auf die Kinderbetreuung beschränkt, sondern erstrecke sich auch auf leichte Hausarbeit. So sei dem Au-pair-Arbeitsvertrag zu entnehmen, dass die wöchentliche Arbeitszeit 30 Stunden betrage, wovon ein Elternteil zu 50 % im Haushalt anwesend sein und das Au-pair während der Arbeitszeit betreuen müsse. Es sei in der Lehre und Rechtsprechung unbestritten, dass Kinderdrittbetreuungskosten nur geltend gemacht werden könnten, wenn die Eigenbetreuung der Kinder wegen Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit nicht möglich sei. Es müsse dabei letztlich eine Betreuungsunfähigkeit vorliegen, die in einem der drei genannten Ursachen begründet sei). Im vorliegenden Fall habe die Steuerverwaltung den abzugsfähigen Anteil in

grosszügiger Weise mit 75 % fest. Mit Blick auf die vertragliche Ausgestaltung des Au-pair-Vertrags stelle sich deshalb die Frage, ob dieser eigentlich nicht mit 50 % hätte festgesetzt werden müssen, da nur in diesem Umfang eine effektive Kinderdrittbetreuung stattgefunden habe. Zudem habe die Steuerverwaltung die Kosten für den Sprachkurs des Au-pairs ebenfalls in der Berechnungsbasis mitberücksichtigt, obwohl dieser klarerweise reine Lebenshaltungskosten darstellten. Nur weil sich die Gastfamilie vertraglich zu der Übernahme von Sprachunterrichtskosten verpflichtete, würden diese nicht automatisch zu Kinderdrittbetreuungskosten im steuerrechtlichen Sinne.

Das Steuergericht stellte dem Rekurrenten mit Verfügung vom 3. Juli 2023 die Vernehmlassung der Steuerverwaltung zu und wies ihn darauf hin, dass die Möglichkeit bestehe, eine Stellungnahme einzureichen oder sich anlässlich der Hauptverhandlung zu äussern.

Der Rekurrent hält in seiner Replik vom 6. Juli 2023 unter anderem noch fest, dass er mit einem Rekurs seine Rechte auf dem normalen Weg wahrgenommen und durchaus gut begründet einen diskriminierenden Entscheid angefochten habe, die Steuerverwaltung hingegen zugebe, dass keine haltbaren Argumente für ihre Einschätzung bestünden und die von der Steuerverwaltung angeführten Behauptungen auf Willkür basierten und nur mit einer Drohung auf eine Schlechterstellung [reformatio in peius] überhaupt Aussicht auf Erfolg haben könnte. Den Umstand, dass einer Kita durch die Eltern ein pauschaler Tarif vergütet werde, welcher bei den Steuern voll abzugsfähig sei, kommentiere die Steuerverwaltung bewusst nicht. Es werde nicht erwähnt, was durch den Tarif alles abgedeckt sei, denn sonst liesse sich die wissentlich etablierte Diskriminierung nicht aufrechterhalten. Im pauschalen Tarif einer Kita seien alle möglichen Aspekte abgedeckt, von Miete über Versicherungen bis hin zu Putzarbeiten und alle Arbeiten, die rund um die Mahlzeiten selbst anfielen. Die Aussage, dass es sich «bei der Kita um eine reine Kinderbetreuung handle» sei also sachlich absolut falsch und übergehe bewusst, dass diese «reine Kinderbetreuung» eine Vielfalt von Teil-Arbeiten beinhalte, die in leicht anderer Ausprägung der Vielfalt der Kosten eines Au-pairs entsprächen. Im Vergleich mit der als abzugsfähigen Anerkennung von Kita-Kosten seien entsprechend die gesamten Kosten der Anstellung eines Au-pairs als gleichwertig und damit als abzugsfähig anzuerkennen. Der Sprachkurs sei zudem keine vertragliche Regelung, sondern Teil des vom Kanton vorgeschriebenen Arrangements, das überhaupt die Anstellung eines Au-pairs ermögliche. Dies als «reine Lebenshaltungskosten» zu kaschieren, sei nicht zulässig. Der Sprachkurs sei Teil der gesamten Kosten eines Au-pairs, wie auch in der Kita durch den Tarif auch Weiterbildungskosten oder Ausbildungskosten von Auszubildenden abgedeckt würden. Sämtliche Kosten eines Au-pairs seien durch entsprechenden Regelungen vorgeschrieben: Bruttolohn, Krankenkassenanmeldung, Kosten für die Agentur, Sprachkurskosten, Kosten für die Fahrt zum Sprachkurs usw. Unregelmässige Arbeitszeiten am Abend oder unregelmässige frühe Zeiten für das Verlassen des Hauses machten es dem Rekurrenten unmöglich, auf eine externe Lösung zurückzugreifen.

Anlässlich der heutigen Verhandlung hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag fest, wobei der Rekurrent auf eine Teilnahme verzichtet.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 3'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

2.1. Zu prüfen ist, ob der volle Abzug von CHF 20'000.– für die geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten zu gewähren ist.

2.2. Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG werden die nachgewiesenen und selbst getragenen Kosten, höchstens aber CHF 10'000.– pro Jahr, 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, vom steuerbaren Einkommen abgezogen.

2.3. Als Kinderbetreuungskosten gelten damit Aufwendungen, welche durch die Betreuung der eigenen Kinder durch Drittpersonen anfallen. Darunter fallen insbesondere Taggelder für private und öffentliche Organisationen, welche sich der Kinderbetreuung annehmen. Als Kinderbetreuungskosten gelten auch Honorare an Personen, welche die Betreuung von Kindern beruflich oder nebenberuflich ausüben (Tagesmütter etc.).¹ Um als abzugsfähig zu gelten, müssen die Fremdbetreuungskosten notwendig sein. Aus steuerlicher Sicht ist die Notwendigkeit dann gegeben, wenn Kinder zur Erzielung von steuerbaren Einkünften fremdbetreut werden müssen. Typischerweise bilden effektive Auslagen für eine Kinderkrippe, einen Hort oder eine Tagesstätte abzugsfähige Kinderdrittbetreuungskosten. Unter Drittbetreuungskosten sind zudem nur diejenigen Kosten zu verstehen, die durch reine Betreuungsarbeit entstanden sind. Fallen im Rahmen der Drittbetreuung auch Kosten für die Verpflegung oder für anderen Unterhalt der Kinder an, so sind diese als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und können nicht in Abzug gebracht werden. Solche Kosten würden nämlich auch entstehen, wenn die Kinder nicht durch Dritte betreut würden. Demnach sind die Kosten für Nahrung, Kleider, Ausbildung der privaten Lebenshaltung zuzuschreiben.² Es können nur diejenigen Kosten 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.³

Wird eine Haushaltshilfe angestellt, die sich während der Erwerbstätigkeit der Eltern auch um die Kinder kümmert, kann nur dieser Teil der Kosten für die Haushaltshilfe als Kinderdrittbetreuungskosten in Abzug gebracht werden, da die übrigen Aufwendungen für die Haushaltsarbeiten nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten darstellen. Schulgelder sind ebenfalls als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu qualifizieren.⁴ Drittbetreuungskosten, die ausserhalb der effektiven Arbeits- oder Ausbildungszeit der Eltern angefallen sind wie etwa durch Babysitting am Abend oder für Freizeitaktivitäten, können nicht in Abzug gebracht werden. Solche Kosten, die den Eltern infolge Freizeitgestaltung entstehen, sind als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu qualifizieren.⁵ Als Kinderdrittbetreuung sind damit nur Aufwendungen der «reinen» Kinderdrittbetreuung abzugsfähig.

2.4. Als Au-pair-Angestellte bezeichnet man junge Ausländer und Ausländerinnen, die zur sprachlichen und kulturellen Weiterbildung in die Schweiz kommen. Der Besuch einer Sprachschule ist obligatorisch, wobei die Gastfamilie die Kosten trägt. Der Umfang für den Besuch der Sprachschule beträgt mindestens 120 Stunden innerhalb eines Jahres. Es ist den Au-pair-Angestellten genügend Zeit für Bildung und das Kennenlernen von Land und Leuten einzuräumen. Sie sollen auch am Leben der Gastfamilie teilnehmen können. Sie helfen halbtags im Haushalt bei leichten Arbeiten und bei der Kinderbetreuung mit.⁶

Bei den steuerlich zu berücksichtigenden Kosten für Au-pair-Angestellte gilt es daher zwischen dem Entgelt für die Haushaltshilfe, den Schulkosten und den Kosten zu unterscheiden, die für die Betreuung der Kinder anfallen. Somit kann von den Kosten nur ein (angemessener) Anteil als Kinderdrittbetreuungskosten berücksichtigt werden, der bis zum Maximalbetrag des Abzugs geltend gemacht werden kann.

2.5. Im vorliegenden Fall ist den beiden Arbeitsverträgen mit der Au-pair-Angestellten A. für den Zeitraum vom 8. August 2020 bis 7. August 2021 sowie der Au-pair-Angestellten B. für den Zeitraum vom 1. September 2021 bis 31. August 2022 zu entnehmen, dass das «Au-pair der Gastfamilie in der

¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 31 N 187 ff.

² Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 18. September 2009, 510 09 53, E. 3. a).

³ HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022 Basel, Art. 33 N 41.

⁴ StGE vom 18. September 2009, 510 09 53, E. 3.

⁵ HUNZIKER/ MAYER-KNOBEL, a.a.O., Art. 33 N 43.

⁶ Merkblatt zur Beschäftigung von ausländischen Aupair-Angestellten des Kantonalen Amtes für Industrie, Gewerbe und Arbeit Basel-Landschaft [KIGA]

Kinderbetreuung und bei leichten Hausarbeiten» hilft sowie gehalten ist, einen Sprachunterricht zu besuchen.

Ausgehend von gesamthaft deklarierten Drittbetreuungskosten von CHF 29'466.– und steuerlich geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten von CHF 20'000.– berücksichtigte die Steuerverwaltung in der Veranlagungsverfügung vom 19. Januar 2023 nur einen Betrag von CHF 10'284.– steuerlich. Im angefochtenen Einspracheentscheid erhöhte sie den Abzug für Drittbetreuungskosten hinsichtlich der Au-pair-Kosten dann auf CHF 13'190.–: Es rechtfertige sich von den gesamthaft deklarierten Kosten von CHF 29'466.– für die Au-pairs den Betrag von CHF 11'880.– (12 x CHF 990.–) für Kost und Logis – klarerweise kein Aufwand für die Betreuung der Kinder – in Abzug zu bringen und als Basis für die Auslagen «Au-pair» die Differenz von CHF 17'586.– heranzuziehen. Die Au-pairs seien zu leichten Arbeiten im Haushalt verpflichtet, welche keinen Abzug für die Drittbetreuung von Kindern erlaubten. Bei 30 Arbeitsstunden pro Woche, wovon während der Hälfte ein Elternteil anwesend sein müsse und diese Zeit mangels Notwendigkeit einer Fremdbetreuung gar keinen Abzug erlaube wie auch des Umstands, dass die Kinder zur Schule gingen und regelmässig den Mittagstisch der Gemeinde besuchten, also nicht gleichzeitig zuhause betreut würden, sei deshalb ein Anteil von 75 % der Basis von CHF 17'586.– oder CHF 13'190.– zu gewähren.

Den von der Steuerverwaltung gemachten Ausführungen und Überlegungen ist grundsätzlich beizupflichten. Als Kinderdrittbetreuung sind von Gesetzes wegen nur Aufwendungen der «reinen» Kinderdrittbetreuung abzugsfähig. Einzig den «Barlohn» für die Betreuung der beiden Töchter als abzugsfähig zu beurteilen greift tatsächlich zu kurz. Es können durchaus die gesamten Kosten in der Kalkulation berücksichtigt werden, wobei die Aufwendungen für Kost und Logis klar nicht als Kinderdrittbetreuungskosten zu qualifizieren sind. Gemäss Arbeitsvertrag beläuft sich die Arbeitszeit auf 30 Stunden pro Woche, wovon während der Hälfte davon ein Elternteil anwesend sein muss. Die Kinder besuchen sowohl die Schule wie auch regelmässig den Mittagstisch der Gemeinde und werden nicht zuhause betreut. Damit ist der von der Steuerverwaltung für die Kinderbetreuung gewährte Anteil von 75 % nicht nur als sachgerecht, sondern vielmehr als sehr grosszügig zu werten. Dabei ist aber auch festzuhalten, dass die Steuerverwaltung ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat und die von ihr gewährten Kinderdrittbetreuungskosten für die beiden Au-Pair-Angestellten von CHF 13'190.– demzufolge nicht zu beanstanden sind.

2.6. An dieser Beurteilung vermag auch das pauschale Vorbringen des Rekurrenten nichts zu ändern, die Erwägungen der Steuerverwaltung in Bezug auf die steuerliche Behandlung der Au-pair-Angestellten seien offensichtlich bewusst falsch angestellt worden und stellten deshalb eine krasse Ungleichbehandlung im Vergleich mit Eltern dar, die ihre Kinder durch eine hiesige Institution oder durch eine Nanny betreuen liessen.

Das Rechtsgleichheitsgebot⁷ verlangt, dass Rechte und Pflichten der Betroffenen nach dem gleichen Massstab festzusetzen sind. Gleiches ist nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Die ungerechtfertigte Gleich- bzw. Ungleichbehandlung muss sich auf eine wesentliche Tatsache beziehen.⁸ Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur ausnahmsweise anerkannt, nämlich dann, wenn eine rechtsanwendende Behörde eine rechtswidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, dass sie davon auch in Zukunft nicht abweichen werde. Grundbedingung für eine ausnahmsweise Gleichbehandlung im Unrecht ist in jedem Fall, dass sich der Betroffene in einer gleichen oder vergleichbaren Lage befindet wie der Dritte, dem der rechtswidrige Vorteil gewährt wurde. In aller Regel geht jedoch der Grundsatz der Gesetzesmässigkeit der Verwaltung der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor.⁹ Es besteht kein Hinweis darauf, dass die Steuerverwaltung bewusst eine rechtswidrige Praxis pflegen würde, zumal der Rekurrent für diesen Vorwurf keine entspre-

⁷ Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101).

⁸ vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 145 II 206 E. 2.4.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht., 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 572; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Bern 2014, S. 184.

⁹ Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 122 II 446, E. 4a, m.w.H.

chenden Belege ins Recht gelegt hat. Es ist festzustellen, dass sich die Steuerverwaltung bei der steuerlichen Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Drittbetreuungskosten durch Au-pairs, Nannys oder Kindertagesstätten auf sachliche und nachvollziehbare Gründe stützt, wobei wesentliche Ungleichheiten der einzelnen Betreuungsformen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend zu unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen führen. Daher ist ihm die Berufung auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht verwehrt.

3. Nach dem Ausgeführten erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat der Rekurrent gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 500.– zu bezahlen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...