

Rechtsdienst Regierungsrat & Landrat, Rathausstrasse 2, 4410 Liestal

Finanz- und Kirchendirektion
Dr. Anton Lauber, Vorsteher

Liestal, 7. Oktober 2025

030 25 17 / MAS

Prüfung der Rechtsgültigkeit der formulierten Gesetzesinitiative «Volle steuerliche Anrechnung der Kosten für die Kinderbetreuung»

Sehr geehrter Herr Regierungspräsident Lauber
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 25. September 2025 haben Sie uns gebeten, die Rechtsgültigkeit der formulierten Verfassungsinitiative «Volle steuerliche Anrechnung der Kosten für die Kinderbetreuung» abzuklären. Gerne kommen wir diesem Auftrag wie folgt nach:

I. Allgemeines

1. Kantonale Volksinitiativen sind ausser auf die formellen Voraussetzungen im engeren Sinn (Unterschriftenzahl, Gültigkeit der Unterschriften, Wahrung der Frist, Rückzugsklausel) auch auf die formellen Voraussetzungen im weiteren Sinn (Grundsätze der Einheit der Form und der Einheit der Materie) sowie auf die Übereinstimmung mit höherstufigem Recht und auf die faktische Durchführbarkeit hin zu überprüfen (ALFRED KÖLZ, Die kantonale Volksinitiative in der Rechtsprechung des Bundesgerichts, Darstellung und kritische Betrachtung, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung [ZBl], Band 83, S. 1 ff.; RENÉ A. RHINOW, Volksrechte, in: Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 1984, S. 144 ff.; ANDREAS AUER, Staatsrecht der Schweizerischen Kantone, Bern 2016, Rz. 1064 ff.).

2. Zuständig für die Prüfung der formellen Voraussetzungen im engeren Sinne, das heisst, ob die Volksinitiative zustande gekommen ist, ist die Landeskanzlei (§ 73 des Gesetzes vom 7. September 1981 über die politischen Rechte [GpR]). Dies ist vorliegend der Fall (vgl. dazu die entsprechende Verfügung der Landeskanzlei vom 15. September 2025, publiziert im Amtsblatt vom 18. September 2025, woraus hervorgeht, dass die Initiative mit 1'519 Unterschriften zustande gekommen ist). Unmögliche oder offensichtlich rechtswidrige Volksbegehren erklärt der Landrat dagegen auf Antrag des Regierungsrats für ungültig (§ 29 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 [KV]; § 78 Abs. 1 und 2 GpR). Aus der Pflicht des Landrats, unmögliche oder offensichtlich rechtswidrige Volksbegehren für ungültig zu erklären, ergibt sich der Anspruch der Stimmberechtigten, dass ihnen nur mögliche und nicht offensichtlich rechtswidrige Volksbegehren zur Abstimmung vorgelegt werden.

II. Formelles

3. In formeller Hinsicht ist zu prüfen, ob die Initiative die Einheit der Form und die Einheit der Materie wahrt.

3.1.1 § 28 Abs. 1 KV unterscheidet zwischen der formulierten Volksinitiative und dem in der Form der allgemeinen Anregung gehaltenen (d.h. nichtformulierten) Volksbegehren. Ein Volksbegehren gilt als formulierte Initiative, wenn es einen ausgearbeiteten Entwurf zum Erlass, zur Änderung oder Aufhebung von Bestimmungen der Verfassung oder eines Gesetzes enthält (vgl. § 28 Abs. 2 KV). Mit dem nichtformulierten Begehren wird dem Landrat beantragt, eine Vorlage im Sinne des Begehrens auszuarbeiten (§ 28 Abs. 3 KV, § 65 Abs. 1 GpR). Weiter bestimmt § 65 Abs. 2 GpR, dass, wenn die Voraussetzungen entsprechend § 64 GpR für eine formulierte Initiative nicht erfüllt sind, das Volks- oder Gemeindebegehren als nichtformulierte Initiative gilt. Eine Volksinitiative darf demnach nur als allgemeine Anregung oder als ausformulierter Entwurf eingereicht werden. Mischformen sind ausgeschlossen.

3.1.2 Die formulierte Volksinitiative «Volle steuerliche Anrechnung der Kosten für die Kinderbetreuung» wirft hinsichtlich des Erfordernisses der Einheit der Form keine Fragen auf, zumal das Begehren einheitlich in der Form der formulierten Gesetzesinitiative gehalten ist.

3.2. Der Grundsatz der Einheit der Materie ist im Recht des Kantons Basel-Landschaft in § 67 GpR ausdrücklich verankert. Gemäss dieser Vorschrift haben sich Volksbegehren auf einen einheitlichen Regelungsbereich zu beschränken. Der Grundsatz der Einheit der Materie verbietet es, dass in einer einzigen Vorlage über mehrere Fragen, die ohne inneren Zusammenhang sind, abgestimmt wird, damit die Stimmberechtigten nicht zu Gunsten oder zu Lasten einzelner Abstimmungsfragen die ganze Vorlage annehmen oder ablehnen müssen.

3.3. Die zu beurteilende Volksinitiative verlangt die Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Februar 1974 (Steuergesetz). Die Initiative verlangt, dass selbst getragene Kosten 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, unbegrenzt vom Einkommen abgezogen werden können. Bisher können diese Drittbetreuungskosten bis zu einem Höchstbetrag von 10'000 Franken vom Reineinkommen abgezogen werden (§ 29 Abs. 1 Bst. c Steuergesetz). Die Voraussetzungen für den Abzug bleiben unverändert, lediglich die Begrenzung des Abzugs soll aufgehoben werden.

3.4. Mit Blick auf die dargestellte Regelungsmaterie ist das Gültigkeitserfordernis der Einheit der Materie ohne Weiteres erfüllt.

III. Materielles

4. In materieller Hinsicht ist zu prüfen, ob die Volksinitiative unmögliche oder aber offensichtlich rechtswidrige Inhalte aufweist (§ 29 Abs. 1 KV, § 78 Abs. 2 GpR).

4.1 Ein Volksbegehren ist unmöglich, wenn das damit verfolgte Anliegen tatsächlich nicht durchführbar ist. Unmöglich in diesem Sinne wäre, um ein Beispiel zu nennen, ein Begehren, welches (etwa aus verfahrenstechnischen Gründen) nicht innert des von der Initiative selbst vorgesehenen Zeitrahmens umgesetzt werden kann (und in einem späteren Zeitpunkt sinnlos oder aber hinfällig wäre) oder die ursprüngliche Zielsetzung – aus welchen Gründen auch immer – nicht erreichbar ist. Im Falle des vorliegenden Volksbegehrens ist eine derartige Unmöglichkeit nicht ersichtlich, so dass der Rechtsgültigkeit der Initiative unter diesem Gesichtspunkt nichts entgegensteht.

4.2 Mit dem qualifizierenden Erfordernis, wonach sich die Ungültigerklärung auf «offensichtlich rechtswidrige» Initiativen beschränken soll (vgl. § 29 Abs. 1 KV), hat der Verfassungsgeber zum Ausdruck gebracht, dass das Recht des Stimmbürgers und der Stimmbürgerin, über Volksbegehren abzustimmen, nur in dem Ausmass beschnitten werden darf, als es das politische Entscheidungsverfahren offensichtlich mit sich bringt, einen gegen höherrangiges Recht verstossenden Erlass entstehen zu lassen. Das kantonale Verfassungsgericht hat deshalb den Begriff der offensichtlichen Rechtswidrigkeit mit einer «augenscheinlichen, sichtbaren und damit sofort erkennbaren Rechtswidrigkeit» gleichgesetzt. Das Ergebnis hängt stark davon ab, wessen Verständnis als Massstab für die Offensichtlichkeit zugrunde gelegt wird. Die Beurteilung dieser Frage richtet sich dabei nach dem Verständnis des zur Prüfung zuständigen Organs (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [heute: Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht] Nr. 123 vom 15. Oktober 1997, E. 3). Da die Gültigkeitsprüfung Sache des Landrats ist, ist

dabei weder auf das Urteilsvermögen der Durchschnittsbürgerin bzw. des Durchschnittbürgers noch auf dasjenige einer juristischen Fachkraft, sondern grundsätzlich auf das Verständnis der Landrätinnen und Landräte abzustellen (vgl. Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1996, S. 39 f.).

4.3 Verstösst eine Initiative gegen das übergeordnete Recht, so spricht man von der materiellen oder inhaltlichen Rechtswidrigkeit einer Initiative (YVO HANGARTNER/ANDREAS KLEY/NADJA BRAUN BINDER/ANDREAS GLASER, Die demokratischen Rechte in Bund und Kantonen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich/St. Gallen 2023, N. 2026). Übergeordnetes Recht ist für eine kantonale Gesetzesinitiative das Bundesrecht, das Völkerrecht, das interkantonale Recht und das Verfassungsrecht des Kantons. Das Bundesrecht geht in seiner Gesamtheit dem kantonalen Recht vor. Eine kantonale Gesetzesinitiative darf also auch nicht einer Verordnung des Bundesrates oder eines eidgenössischen Departements widersprechen (HANGARTNER/KLEY/BRAUN BINDER/GLASER, a.a.O., N. 2031).

5. Die Initiativbestimmung tangiert keine offensichtlichen internationalen Belange oder Völkerrecht. Zu prüfen ist, ob der Initiativtext auch mit Bundesrecht, interkantonalen Verträgen und der Kantonsverfassung vereinbar ist.

5.1 Die vorliegende Initiative «Volle steuerliche Anrechnung der Kosten für die Kinderbetreuung» betrifft den Bereich der Steuererhebung. Die Steuerhoheit des Bundes ist in der Bundesverfassung abschliessend geregelt. Die Steuern, die der Bund erheben darf, werden in der Bundesverfassung ausdrücklich erwähnt. Die entsprechenden Kompetenznormen finden sich in den Art. 127 – 129 BV. In Art. 127 BV sind das steuerliche Legalitätsprinzip und die Grundsätze der Besteuerung verankert. Absatz 1 hält fest, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im formellen Gesetz zu regeln ist. Absatz 2 beinhaltet die Besteuerungsgrundsätze, insbesondere den Grundsatz der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Hierbei handelt es sich um Konkretisierungen des Rechtsgleichheitsgebots (LUZIUS CÄVELTI, in: Waldmann/Belser/Epiney [Hrsg.], Basler Kommentar Bundesverfassung [BSK BV], 2. Aufl., Basel 2025, Art. 127 BV, N. 32). Art. 128 BV räumt dem Bund die Befugnis zur Erhebung einer direkten Bundessteuer ein. Die Kompetenz des Bundes zur Erhebung einer direkten Bundessteuer schliesst die Kantone nicht davon aus, in gleicher Weise wie der Bund eine direkte Steuer auf dem Einkommen von natürlichen Personen sowie dem Reinertrag von juristischen Personen zu erheben (parallele Kompetenzen; MADELEINE SIMONEK, BSK BV, a.a.O., Art. 128 BV, N. 4).

5.2 Der Bund legt gemäss Art. 129 Abs. 1 BV zudem die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest. Die Harmonisierung erstreckt sich auf

Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 Abs. 2 BV). Der Bund hat sowohl die Steuerordnungen der Kantone (horizontale Harmonisierung) als auch die Steuerordnungen von Bund und Kantonen (vertikale Harmonisierung) aufeinander abzustimmen (MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020, S. 55).

5.3.1 Auf dieser Verfassungsgrundlage hat der Gesetzgeber das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) verabschiedet, das die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern bezeichnet und die Grundsätze festlegt, nach denen die kantonale Gesetzgebung diese Steuern festsetzt (Art. 1 Abs. 1 StHG). Mit dem Erlass des StHG ist der Bund dem verfassungsrechtlichen Harmonisierungsauftrag in Art. 129 BV nachkommen und hat er von seiner Rahmengesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht. Gleichzeitig mit dem StHG wurde das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) geschaffen. Das Steuerharmonisierungsgesetz richtet sich an die Kantone und Gemeinden, ist aber auch für den Bund massgebend (Art. 1 Abs. 1 und 2 StHG; vertikale und horizontale Harmonisierung). Folglich ist nicht zuletzt auch der Bund verpflichtet, sich beim Erlass seiner Steuerordnung, namentlich dem DHG, an die im StHG statuierten Grundsätze zu halten.

5.3.2 Adressatinnen und Adressaten des StHG sind nicht die Steuerpflichtigen, sondern die Kantone und Gemeinden. Das StHG bedarf somit der Umsetzung ins kantonale Recht (MARKUS REICH, a.a.O., S. 192). Soweit das StHG keine Regelung enthält, gilt nach Art. 1 Abs. 3 StHG für die Ausgestaltung der Kantons- und Gemeindesteuern das kantonale Recht. Dieses bestimmt insbesondere die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge (vgl. Bundesgerichtsentscheid [BGE] 123 II 588, E. 1.b). Die bundesrechtliche Harmonisierungskompetenz belässt den Kantonen also einen eigenen legislatorischen Gestaltungs- und Konkretisierungsspielraum im Bereich der direkten Steuern. Hier ist den kantonalen Eigenheiten und Bedürfnissen sowohl bei der Rechtsetzung in Kanton und Gemeinden als auch bei der Auslegung der kantonalen und kommunalen Steuergesetze angemessen Rechnung zu tragen.

5.3.3 Die Kantone sind in der Ausübung der ihnen durch das Steuerharmonisierungsgesetz eingeräumten Organisationfreiheit jedoch nicht völlig frei (BGE 133 I 210, E. 5; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_162/2010 vom 21. Juli 2010, E. 6.2). Sie müssen die Grundrechte beachten, insbesondere das allgemeine Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) und das Willkürverbot (Art. 9 BV) sowie die daraus abgeleiteten Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV; MARKUS REICH/MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der

direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG Kommentar], 4. Aufl., Basel 2022, Vor Art. 1/2 StHG, N. 12; Urteil des BGer 2C_162/2010 vom 21. Juli 2010, E. 6.2).

5.3.4 Das StHG weist Normen von völlig unterschiedlicher Regelungsintensität auf. Teils haben diese tatsächlich Prinzipiencharakter und können ohne vorherige Konkretisierung durch generell-abstrakte Regeln nicht angewendet werden, teils stellen sie Vollregelungen dar, die keiner Ergänzung oder zusätzlichen Wertung bedürfen und in gleichen oder ähnlichen Formulierungen auch in den Steuergesetzen von Bund und Kantonen zu finden sind (REICH/BEUSCH, StHG Kommentar, a.a.O., Art. 1 StHG, N. 16). Das Ausmass der kantonalen Konkretisierungsmöglichkeiten und der bundesrechtlichen Verpflichtungen ist für jede Harmonisierungsnorm bzw. jeden Steuerbereich nach den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen zu ermitteln.

5.4.1 Gesetzesbestimmungen sind in erster Linie nach ihrem Wortlaut auszulegen. Ist der Wortlaut nicht eindeutig, ist der tatsächliche Sinn der Norm zu ermitteln. Abweichungen vom klaren Wortlaut sind zulässig oder sogar geboten, wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass er nicht dem wahren Sinn der Bestimmung entspricht. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Norm, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Im Übrigen sind bei der Auslegung alle herkömmlichen Auslegungselemente zu berücksichtigen, wobei gemäss bundesgerichtlicher Praxis ein pragmatischer Methodenpluralismus befolgt wird, anstatt die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 151 II 68, E. 1.5.1).

5.4.2 Bei der Beurteilung des Wortlauts des StHG ist dessen Eigenart als Rahmen- bzw. Grundsatzzgesetz hinreichend zu beachten. Das StHG ist von vornherein auf komplementäre Ergänzung durch den kantonalen Gesetzgeber hin angelegt. Ausfüllungsbedürftigkeit ist deshalb i.d.R. keine planwidrige Unvollständigkeit. Offenheit und Mehrdeutigkeit des Wortlauts des StHG haben legislatorische Funktion und sprechen vielfach für die Annahme eines Gestaltungsspielraums der Kantone. Bundesrechtliche Vollregelungen sollten demgegenüber bereits an ihrer Formulierung als solche erkennbar sein (REICH/BEUSCH, StHG Kommentar, a.a.O., Art. 1 StHG, N. 29).

5.4.3 Bei der Sinnermittlung von Regelungen des StHG sind die herkömmlichen und bewährten Auslegungsmittel ebenso anwendbar wie bei der Auslegung anderer Gesetze (BGE 128 II 56, E. 3.b). Sie können jedoch mit Blick auf ihre konkrete Zweckbestimmung im Harmonisierungsdiskurs noch inhaltlich aufgeladen und um harmonisierungsspezifische Auslegungselemente ergänzt werden (REICH/BEUSCH, StHG Kommentar, a.a.O., Art. 1 StHG, N. 26). Das Argument des Harmonisierungsbedarfs ergibt sich aus dem Subsidiaritätsprinzip. Das bedeutet, dass im Zweifelsfall Bundesrecht nur zum Tragen kommt, wenn das besondere Bedürfnis nach einer einheitlichen, gesamtschweizerischen Regelung nachgewiesen ist; andernfalls ist zugunsten der Freiheit der Kantone zu entscheiden (REICH/BEUSCH, StHG Kommentar, a.a.O., Art. 1 StHG, N. 36). Es ist zu

berücksichtigen, dass das Steuerharmonisierungsgesetz sowohl auf eine horizontale Harmonisierung (zwischen den Kantonen und in den Kantonen zwischen den Gemeinden) wie auch auf eine vertikale Harmonisierung (zwischen Bund, Kantonen und Gemeinden) der direkten Steuern gerichtet ist (vgl. Art. 129 Abs. 1 BV). Unter dem Aspekt der vertikalen Harmonisierung stellt das DBG ein beachtliches Auslegungselement dar, allerdings ohne dass seine Vorgaben strikt verbindlich sind (vgl. BGE 128 II 56, E. 6.a, mit Hinweisen). Das Bundesgericht verfolgt, was den Gestaltungsspielraum der Kantone im harmonisierten Bereich anbelangt, eine harmonisierungsfreundliche Rechtsprechung, die die Ziele einer vertikalen Harmonisierung und einer Rechtsvereinheitlichung in den Vordergrund stellt und legt Begriffe, die im DBG wie im StHG verwendet werden, fast ausschliesslich im bundesrechtlichen Sinne aus (MADELEINE SIMONEK, BSK BV, a.a.O., Art. 129 BV, N. 13).

6.1 Art. 9 StHG umschreibt die vom steuerbaren Einkommen vorzunehmenden verschiedenen Abzüge abschliessend und ausführlich. Art. 9 StHG unterscheidet zwischen der zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen (in Doktrin und Praxis auch Gewinnungskosten oder organische Abzüge genannt; Abs. 1) und den allgemeinen Abzügen (in Doktrin und Praxis auch sozialpolitische Abzüge oder anorganische Abzüge genannt; Abs. 2). Andere Abzüge als die Gewinnungskostenabzüge und die allgemeinen Abzüge sind – vorbehältlich der kantonalrechtlichen Sozialabzüge – gemäss ausdrücklicher Regelung in Art. 9 Abs. 4 StHG nicht zulässig (REICH/VON AH/BRAWAND, StHG Kommentar, a.a.O., Art. 9 StHG, N. 1 und 2). Die Kantone sind demnach verpflichtet, die in Art. 9 Abs. 2 StHG genannten Abzüge auf kantonaler Ebene zu übernehmen. Allgemeine bzw. sozialpolitische Abzüge, die keine Aufnahme in Art. 9 Abs. 2 StHG gefunden haben, sind bundesrechtswidrig (REICH/VON AH/BRAWAND, StHG Kommentar, a.a.O., Art. 9 StHG, N. 24 – 26). Wie die Sozialabzüge dienen die allgemeinen Abzüge dazu, die Steuerbelastung – gemäss dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nach Art. 127 Abs. 2 BV – an die besondere persönliche und wirtschaftliche Situation jeder Kategorie von Steuerzahlenden anzupassen (Urteil des BGer 2C_162/2010 vom 32. Juli 2010, E. 6.3).

6.2 Unter die allgemeinen Abzüge fallen gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG auch die nachgewiesenen Kosten, bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag, 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. Das Gesetz spricht von einem Abzug «bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag». Die gleiche Formulierung wird auch in weiteren Bestimmungen zu allgemeinen Abzügen verwendet (vgl. Art. 9 Abs. 2 Bst. g, k und l StHG). Demnach ist es Sache der Kantone, den Höchstbetrag für die genannten Abzüge festzulegen. Die Harmonisierungskompetenz des Bundes hätte an sich auch eine betragsmässige Fixierung der allgemeinen Abzüge im StHG

zugelassen. Hiervon wurde jedoch aus föderalistischen Gründen abgesehen (REICH/VON AH/ BRAWAND, StHG Kommentar, a.a.O., Art. 9 StHG, N. 26; vgl. Bundesblatt [BBl] 2009 4729, 4767).

7. Die aktuell im Kanton Basel-Landschaft geltende Regelung (§ 29 Abs. 1 Bst. c Steuergesetz) hat den in Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG vorgeschriebenen Drittbetreuungsabzug unverändert ins kantonale Gesetz übernommen und mit dem Höchstbetrag von 10'000 Franken begrenzt. Durch den Kinderbetreuungsabzug wird die steuerliche Behandlung von Eltern, die ihre Kinder selbstbetreuen und solchen, die ihre Kinder fremdbetreuen lassen, einander angenähert. Dadurch kann eine Verbesserung der horizontalen Steuergerechtigkeit erreicht werden, und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird mehr Nachachtung verschafft (vgl. BBl 2009 4729, 4772). Die Bandbreite der in den kantonalen Steuerordnungen festgelegten Maximalabzüge liegt zwischen 6'000 Franken (Schwyz) und 26'700 Franken (St. Gallen) pro Kind, auf Bundesebene ist der Maximalbetrag für das Jahr 2025 auf 25'800 Franken erhöht worden (Art. 33 Abs. 3 DBG). Wenn der Abzug für Drittbetreuung eine Obergrenze vorsieht, die zumindest bei einem Teil der Betroffenen unter den effektiven Fremdbetreuungskosten liegt, wird keine vollständige Entscheidungsneutralität zwischen Selbstbetreuung und Fremdbetreuung und Erwerbstätigkeit erreicht (BBl 2009 4729, 4771). Gleichwohl sind diese Plafonierungen verfassungskonform (vgl. Urteil des BGer 2C_162/2010 vom 21. Juli 2010, E. 6.3). Das Bundesgericht kam in seinem jüngsten Urteil 2C_213/2023 vom 30. April 2024 zum Schluss, dass die in Art. 9 Abs. 2 StHG vorgesehenen Begrenzungen allgemeiner Abzüge weder den Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch den Grundsatz der Gleichbehandlung verletzen (E. 6.1 und 7).

8. Die vorliegende Initiative verlangt die Abschaffung des heute geltenden Maximalabzugs von 10'000 Franken für Drittbetreuungskosten gemäss § 29 Abs. 1 Bst. c Steuergesetz. Gemäss Initiativtext soll das Steuergesetz keinen Höchstbetrag für den Drittbetreuungsabzug mehr vorsehen. Das StHG schreibt in Art. 9 Abs. 2 Bst. m die Abzugsfähigkeit vom Drittbetreuungskosten «bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag» vor. Es ist demnach fraglich, ob es gegen das StHG und damit gegen Bundesrecht verstösst, im kantonalen Steuergesetz keinen Maximalbetrag für den erwerbsbedingten Drittbetreuungsabzug vorzusehen.

8.1 Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG spricht von einem «nach kantonalem Recht bestimmten Betrag», bis zu welchem die Drittbetreuungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können. Die gleiche Formulierung wird in zahlreichen der in Art. 9 Abs. 2 aufgelisteten allgemeinen Abzüge verwendet (vgl. Art. 9 Abs. 2 Bst. g, k und l StHG). Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit dem Versicherungsprämien- und Sparkapitalabzug (Art. 9 Abs. 2 Bst. g StHG) mehrfach und in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre (vgl. REICH/VON AH/BRAWAND, StHG Kommentar, Art. 9 StHG, N. 29) festgehalten, dass die Kantone nicht nur berechtigt, sondern – wie dies der Wortlaut nahelegt – auch verpflichtet sind, allgemeine Abzüge wie die Krankenversicherungsprämien betragsmässig zu begrenzen (Urteil des BGer 9C_213/2023 vom 30. April 2024,

E. 6.1 und 7; 1C_297/2021 vom 4. Januar 2022, E. 3.2.1; 2C_162/2010 vom 21. Juli 2010, E. 6.1 f.; 2C_429/2008 vom 10. Dezember 2008, E. 7). Diese Rechtsprechung gilt für sämtliche Abzüge gemäss Art. 9 Abs. 2 StHG, welche die Formulierung «bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag» enthalten (Bst. g, [i, welcher nicht von einem Betrag, sondern einem bestimmten Ausmass spricht], k, l, m und o). Das Bundesgericht spricht in seinem Urteil BGer 2C_162/2010 vom 21. Juli 2010 denn auch explizit von allen damals geltenden Bestimmungen mit besagter Formulierung (Art. 9 Abs. 2 Bst. g, i und k StHG). In Bezug auf den Drittbetreuungsabzug nach Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG sind verschiedene kantonale Gerichte der Rechtsprechung des Bundesgerichts gefolgt und gehen von einer kantonalen Verpflichtung aus, den Drittbetreuungsabzug zu begrenzen (Verwaltungsgericht Thurgau, Entscheid TVR 2017 Nr. 14 vom 7. September 2016, E. 3.3; Entscheid Spezialverwaltungsgericht Aargau, Abteilung Steuern 3-RV.2022.49 vom 31. August 2023, E. 6.5).

8.2 Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geht somit hervor, dass die Kantone verpflichtet sind, die Höhe des Drittbetreuungsabzugs zu begrenzen. Auch durch Auslegung der Bestimmung bzw. der Formulierung anhand der üblichen Auslegungsmethoden kann nicht zu einem anderen Ergebnis gelangt werden. Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG enthält in keiner der Sprachversionen das Verb «müssen» in Bezug auf die Festlegung eines Höchstbetrags durch die Kantone, weshalb der verpflichtende Charakter zwar naheliegt, jedoch nicht eindeutig ist. In Art. 9 Abs. 2 Bst. n StHG zur Abzugsfähigkeit von Einsatzkosten im Geldspielbereich sieht das Gesetz jedoch vor, dass «die Kantone [...] einen Höchstbetrag für den Abzug vorsehen [können]». Daraus ergibt sich e contrario, dass der Bundesgesetzgeber die Kantone in Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG und den gleich formulierten Bestimmungen verpflichten wollte, einen Maximalbetrag für die obengenannten Abzüge festzulegen. Gleiches ergibt sich aus den Materialien. Gemäss Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (BBI 2009 4729) sollten die Kantone mit der betroffenen Bestimmung verpflichtet werden, Fremdbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen und an die gleichen Voraussetzungen zu knüpfen, um grosse kantonale Unterschiede zu beseitigen (BBI 2009 4729, 4767). Die Formulierung «Die Festlegung des Maximalbetrages ist den Kantonen allerdings freigestellt» (BBI 2009 4729, 4750) stellt klar, dass der Bundesgesetzgeber von Begrenzung ausging, aus föderalistischen Gründen und unter Beachtung des Subsidiaritätsprinzips jedoch davon abgesehen wurde, dies auf Bundesebene zu tun. Dieses Verständnis wird bestätigt durch das DBG, welches für alle im StHG mit der Formulierung «bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag» versehenen Abzüge auf Bundesebene einen Maximalabzug vorsieht (vgl. Art. 33 Abs. 1 und 3 DBG).

8.3.1 Hinsichtlich der Höhe des Betrags, den die Kantone in ihrer Gesetzgebung festlegen müssen, finden sich im StHG keine Anhaltspunkte, weshalb der kantonale Gestaltungsspielraum diesbezüglich lediglich durch Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 BV limitiert wird (vgl. Urteil des BGer 1C_297/2021 vom 4. Januar 2022, E. 3.2.1; 2C_162/2010 vom 21. Juli 2010, E. 6.2; REICH/

VON AH/BRAWAND, StHG Kommentar, a.a.O., Art. 9 StHG, N. 28 – 31). Dementsprechend sind die Höchstabzüge zwischen den Kantonen – wie gesehen – recht unterschiedlich, was mit der Steuerartifhoheit der Kantone zusammenhängt (vgl. Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV bzw. Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG). Dennoch sind sie nicht völlig autonom, was deren Begrenzung anbelangt. Nebst den genannten verfassungsrechtlichen Schranken gibt es gewisse (weitere) Einschränkungen, die sich aus der Rechtsprechungspraxis des Bundesgerichts ergeben. So hat das Bundesgericht festgehalten, dass die Höhe des Maximalbetrags nicht dem Sinn und Zweck der Bundesbestimmung zuwiderlaufen darf (Urteil des BGer 1C_297/2021 vom 4. Januar 2022, E. 3.2.1). Als Vergleichswert hat es dafür den im DBG festgelegten Maximalbetrag herangezogen (Urteil des BGer 2P.170/2003 vom 13. Februar 2004, E. 7.2). Sinn und Zweck von Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG ist – wie bei den weiteren obengenannten Abzügen in Art. 9 Abs. 2 StHG – die Rechtsangleichung, d.h., dass Drittbetreuungskosten in allen Kantonen unter den gleichen Umständen vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können. Die Freiheit der Kantone, einen Höchstbetrag festzulegen, ermöglicht es ihnen, kantonale Besonderheiten wie z.B. die durchschnittliche Höhe der Kinderbetreuungskosten, sonstige staatliche Unterstützung in diesem Bereich oder spezifische Betreuungsmodelle zu berücksichtigen.

8.3.2 Kosten für Kinderbetreuung können stark variieren, je nachdem, ob ein Kind einzeln oder in einer Gruppe betreut wird, welches Betreuungsmodell gewählt wird und welche Qualifikationen die betreuende Person besitzt. Je nach Kanton und Gemeinde bestehen zudem grosse Unterschiede in Bezug auf die grundsätzlichen Betreuungskosten sowie die staatliche Unterstützung von Fremdbetreuung. Mit einzelnen Ausnahmen erlauben die Kantone maximale Abzüge zwischen 10'000 und 25'000 Franken. Auf Bundesebene ist der Drittbetreuungsabzug aktuell auf maximal 25'800 Franken begrenzt (Art. 33 Abs. 3 DBG). Dieser Betrag liegt bereits leicht unter dem Mediantarif für eine Betreuung in einer Kindertagesstätte während 5 Tagen pro Woche ohne Subventionen in Liestal (vgl. EMILIE GACHET/PASCAL ZUMBÜHL, So viel kostet ein Kitaplatz in der Schweiz, Kinderbetreuungskosten im regionalen Vergleich / Credit Suisse AG Investment Solutions et Products, 2021) und die Kosten einer Einzelbetreuung durch eine Person mit spezifischer Ausbildung und Berufserfahrung können bei 42 Stunden pro Woche bis zu dreimal so hoch sein (vgl. Lohnempfehlung Merkblatt Nanny der Universität Zürich: bis zu 35 CHF pro Stunde; 42h x CHF 35 x 52 KW = 76'440 Franken). Durch die Abschaffung eines Maximalabzugs könnten die Kosten einer solchen Einzelbetreuung unter Umständen vollständig abgezogen werden. Dies läuft dem Harmonisierungsgedanken und dem Sinn und Zweck des Drittbetreuungsabzugs klar zuwider.

8.4 Mit Blick auf das vorliegende Volksbegehren ergibt sich nach dem Gesagten, dass die in § 29 Abs. 1 Bst. c der vorliegenden formulierten Gesetzesinitiative vorgesehene Abschaffung eines Höchstbetrags der abzugsfähigen Drittbetreuungskosten Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG und damit Bundesrecht widerspricht. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG und

der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Für ein weniger strenges Verständnis von Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG bleibt aufgrund der weiteren gemachten Ausführungen kein Raum.

9. Es bleibt zu klären, ob dieser Verstoss gegen übergeordnetes Recht als offensichtlich erscheint.

9.1 Der Beantwortung der Frage, ob eine Rechtswidrigkeit augenscheinlich, sichtbar und sofort erkennbar ist, liegt letztlich immer eine Wertung zu Grunde. Die Verfassung enthält keine diesbezüglichen Vorschriften und demzufolge verfügt das Parlament über einen entsprechenden Ermessensspielraum, wobei allerdings die Rechtsgleichheit gewahrt werden muss (Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] 810 17 286 vom 24. Januar 2018, E. 5.6.2). Bei der Beurteilung der Gültigkeit von Initiativbegehren ist der Verfassungsgrundsatz «in dubio pro populo» («im Zweifel für das Volk») zu berücksichtigen. Danach ist im Zweifelsfall, d.h. bei unklarer und umstrittener Gesetzeslage, jenes Auslegungsergebnis als richtig anzusehen, das die Anwendung des Volksrechts (am besten) ermöglicht (KGE VV 810 21 110 vom 6. April 2022, E. 8.1). Ausgehend von den anerkannten Interpretationsgrundsätzen ist bei der Auslegung eines Initiativtextes massgeblich, wie der vorgeschlagene Erlass bei den Stimmberechtigten und späteren Adressatinnen und Adressaten desselben vernünftigerweise verstanden werden muss (KGE VV 810 21 110 vom 6. April 2022, E. 8.1). Das Kantonsgericht neigt in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dazu, der demokratischen Willensbildung möglichst ihren Lauf zu lassen, sofern im Rahmen der allgemeinen juristischen Interpretationsregeln eine verfassungs- oder bundesrechtskonforme Interpretation irgendwie denkbar ist (KGE VV 810 21 110 vom 6. April 2022, E. 8.1 mit Verweis auf BGE 121 I 334, E. 2.c). Demnach ist dem Grundsatz «in dubio pro populo» im Verhältnis zu rechtsstaatlichen Gesichtspunkten in umstrittenen Fällen Vorrang zu geben (KGE VV 810 17 286 vom 24. Januar 2018, E. 5.8.1 f.). Bestehen Zweifel an der Rechtmässigkeit eines Volksbegehrens und werden diese zum Anlass genommen, um die Gültigkeit einer Initiative einer vertieften Prüfung (z.B. durch aussenstehende Experten) zu unterziehen, darf das Resultat dieser Abklärungen nicht ignoriert werden. Eine Initiative, die nach dem Urteil einer Fachperson klar und unzweideutig gegen höherrangiges Recht verstösst, ist «offensichtlich rechtswidrig» im Sinne von § 29 Abs. 1 KV und § 78 Abs. 2 GpR, sofern die Schlussfolgerungen der Fachperson auch von den Mitgliedern des Landrates nachvollzogen werden können. Unter diesen Umständen muss die Initiative für ungültig erklärt werden (vgl. KGE VV 810 21 110 vom 6. April 2022, E. 10.2).

9.2 Bereits aus dem Titel der Gesetzesinitiative «Volle steuerliche Anrechnung der Kosten für die Kinderbetreuung» ergibt sich, dass der als bundesrechtswidrig erachtete Verzicht auf einen Höchstbetrag bzw. dessen Abschaffung das Ziel der Initiative ist. Gemäss Ausführungen des Initiativkomitees sollen «alle nachgewiesenen und selbst getragenen Kosten für die externe Kinderbetreuung vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können, wenn beide Elternteile ein Arbeitspensum von je mindestens 60 Prozent haben» (Info-Magazin der Wirtschaftskammer Basel-

land «Wirtschaftsstandort Baselland: Zurück in die Erfolgsspur», S. 16). Ausser der Streichung des Höchstbetrags werden keinerlei Änderungen am aktuellen geltenden Gesetzestext vorgenommen. Das kantonale Recht muss gemäss den obigen Ausführungen jedoch einen Höchstbetrag des Drittbetreuungsabzugs vorsehen. Selbst wenn die bundesrechtliche Vorschrift weit ausgelegt und davon ausgegangen wird, dass das kantonale Steuergesetz keinen zahlenmässigen Betrag nennen muss, sondern eine Regelung ausreichen könnte, welche auf irgend eine Art und Weise für eine Begrenzung des Abzugs sorgt, kann die vorliegende formulierte Gesetzesinitiative nicht bundesrechtskonform ausgelegt werden; denn sie enthält – abgesehen von den weiterhin geltenden allgemeinen Voraussetzungen für den Drittbetreuungsabzug - bewusst keinerlei begrenzende Elemente.

9.3 Nach dem Gesagten verstösst die Initiative eindeutig gegen Bundesrecht. Dass der Initiativtext nicht mit Bundesrecht vereinbar ist, muss auch für eine Landrätin bzw. einen Landrat ohne Weiteres erkennbar oder zumindest anhand obiger Ausführungen nachvollziehbar sein. Wortlaut und Sinn und Zweck der geforderten Gesetzesbestimmung lassen zudem keinen Raum für eine bundesrechtskonforme Auslegung. Auch nach dem Grundsatz «in dubio pro populo» kann die Initiative daher nicht als gültig angesehen werden. Das Kriterium der Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit ist unseres Erachtens folglich gegeben.

10. Wie dargelegt, ist § 29 Abs. 1 Bst. c der formulierten Gesetzesinitiative als offensichtlich rechtswidrig zu qualifizieren und folglich für ungültig zu erklären. Durch die Streichung von § 29 Abs. 1 Bst. c wird auch die verlangte Übergangsbestimmung gegenstandslos und ist daher ebenfalls für ungültig zu erklären.

IV. Fazit

11. Zusammenfassend erachten wir aufgrund der vorstehenden Erörterungen die formulierte Gesetzesinitiative «Volle steuerliche Anrechnung der Kosten für die Kinderbetreuung» als rechtsungültig. Das Volksbegehren erfüllt die formellen Gültigkeitserfordernisse, namentlich die Einheit der Form sowie die Einheit der Materie und ist nicht unmöglich. Die in der formulierten Gesetzesinitiative geforderte Abschaffung eines Höchstbetrags für abzugsfähige Drittbetreuungskosten verstösst jedoch gegen Bundesrecht. § 29 Abs. 1 Bst. c der Gesetzesinitiative ist daher wegen offensichtlicher Rechtswidrigkeit für ungültig zu erklären. Zufolge Gegenstandslosigkeit ebenfalls für ungültig zu erklären ist die vorgesehene Übergangsbestimmung zu § 29 Abs. 1 Bst. c.

Wir hoffen, Ihnen mit diesen Ausführungen dienen zu können. Für Fragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

MLaw Marielle Stier
Juristische Volontärin



Dr. iur. Noah Birkhäuser Schucan
Leiter Rechtsdienst



Kopie z. K. RR Kathrin Schweizer