

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2025.00007 vom 14. Januar 2026

ZH Verwaltungsgericht, 2026-01-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_SR.2025.00007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SR.2025.00007)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2025.00007 du 14 janvier 2026

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2025.00007 del 14 gennaio 2026

## Regeste

Abzug behinderungsbedingter Kosten im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens. [Die als Ärztin tätige Pflichtige deklarierte die Kosten einer privaten Haushaltshilfe zu Unrecht als Geschäftsaufwand. Im Rahmen des Nachsteuerverfahrens machte sie geltend, aufgrund ihrer ...erkrankung auf eine Haushaltshilfe angewiesen zu sein.] Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h bis DBG können von den Einkünften die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinn von Art. 2 Abs. 1 BehiG abgezogen werden, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selbst trägt. Auch die aufgrund einer notwendigen Hilfe im Haushalt entstandenen Kosten sind steuerlich abzugsfähig (ESTV-KS Nr. 11, Ziff. 4.3.2). Zum Abzug gebracht werden können aber nur jene Kosten, die als direkte Folge der Behinderung anfallen. Damit Kosten als behinderungsbedingt erscheinen, muss die Behinderung also einerseits eine notwendige Bedingung der Kosten sein (conditio sine qua non; natürliche Kausalität). Andererseits dürfen die Kosten nicht den Rahmen dessen überschreiten, was für einen sachgerechten Umgang mit der Behinderung erforderlich ist (E. 3.3). Das Vorgehen des kantonalen Steueramts, einer ausserhalb eines Alters- oder Pflegeheims wohnhaften Person ■ wie der Pflichtigen ■ nur dann eine steuerrechtlich relevante Behinderung zu attestieren, wenn sie wie ein Heimbewohner mindestens 60 Minuten Pflege und Betreuung pro Tag in Anspruch nimmt, erweist sich als willkürlich (E. 3.6). Die Pflichtige war in den relevanten Steuerperioden als Ärztin voll arbeitsfähig und unterlag keinerlei Einschränkungen. Ein Betreuungs- und Pflegebedarf bestand nicht. Die geltend gemachte Behinderung bezieht sich einzig auf die Haushaltsführung. Der erst über fünf Jahre nach Abschluss der letzten hier interessierenden Steuerperiode 2019 erstellte Fragebogen vermag über den gesundheitlichen Zustand der Pflichtigen in den Steuerperioden 2014-2019 nicht verlässlich Auskunft zu geben. Auch dieübrigen Berichte betreffen primär die Folgejahre. Damit scheidet der Nachweis, dass die Haushaltstätigkeiten als Folge einer Behinderung der Pflichtigen in den Steuerperioden 2014-2019 nicht mehr ohne Hilfe ausgeübt werden konnten. Bleibt die natürliche Kausalität unbewiesen, ist zum Nachteil der insoweit beweisbelasteten Pflichtigen davon auszugehen, dass das damalige Stadium der ...erkrankung der Pflichtigen keine conditio sine qua non für die Anstellung der Haushaltshilfe war und diese Kosten möglicherweise auch ohne die Erkrankung angefallen wären. Es kann deshalb offenbleiben, ob die Pflichtige als behinderte Person im Sinn des BehiG zu qualifizieren ist (E. 3.7). Abweisung der Sprungbeschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist am Bundesgericht noch hängig. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Nachsteuern (Direkte Bundessteuer 2014 bis 2019) Abzug behinderungsbedingter Kosten im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens. [Die als Ärztin tätige Pflichtige deklarierte die Kosten einer privaten Haushaltshilfe zu Unrecht als Geschäftsaufwand. Im Rahmen des Nachsteuerverfahrens machte sie geltend, aufgrund ihrer ...erkrankung auf eine Haushaltshilfe angewiesen zu sein.] Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h bis DBG können von den Einkünften die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinn von Art. 2 Abs. 1 BehiG abgezogen werden, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selbst trägt. Auch die aufgrund einer notwendigen Hilfe im Haushalt entstandenen Kosten sind steuerlich abzugsfähig (ESTV-KS Nr. 11, Ziff. 4.3.2). Zum Abzug gebracht werden können aber nur jene Kosten, die als direkte Folge der Behinderung anfallen. Damit Kosten als behinderungsbedingt erscheinen, muss die Behinderung also einerseits eine notwendige Bedingung der Kosten sein (conditio sine qua non; natürliche Kausalität). Andererseits dürfen die Kosten nicht den Rahmen dessen überschreiten, was für einen sachgerechten Umgang mit der Behinderung erforderlich ist (E. 3.3). Das Vorgehen des kantonalen Steueramts, einer ausserhalb eines Alters- oder Pflegeheims wohnhaften Person ■ wie der Pflichtigen ■ nur dann eine steuerrechtlich relevante Behinderung zu attestieren, wenn sie wie ein Heimbewohner mindestens 60 Minuten Pflege und Betreuung pro Tag in Anspruch nimmt, erweist sich als willkürlich (E. 3.6). Die Pflichtige war in den relevanten Steuerperioden als Ärztin voll arbeitsfähig und unterlag keinerlei Einschränkungen. Ein Betreuungs- und Pflegebedarf bestand nicht. Die geltend gemachte Behinderung bezieht sich einzig auf die Haushaltsführung. Der erst über fünf Jahre nach Abschluss der letzten hier interessierenden Steuerperiode 2019 erstellte Fragebogen vermag über den gesundheitlichen Zustand der Pflichtigen in den Steuerperioden 2014-2019 nicht verlässlich Auskunft zu geben. Auch die übrigen Berichte betreffen primär die Folgejahre. Damit scheidet der Nachweis, dass die Haushaltstätigkeiten als Folge einer Behinderung der Pflichtigen in den Steuerperioden 2014-2019 nicht mehr ohne Hilfe ausgeübt werden konnten. Bleibt die natürliche Kausalität unbewiesen, ist zum Nachteil der insoweit beweisbelasteten Pflichtigen davon auszugehen, dass das damalige Stadium der ...erkrankung der Pflichtigen keine conditio sine qua non für die Anstellung der Haushaltshilfe war und diese Kosten möglicherweise auch ohne die Erkrankung angefallen wären. Es kann deshalb offenbleiben, ob die Pflichtige als behinderte Person im Sinn des BehiG zu qualifizieren ist (E. 3.7). Abweisung der Sprungbeschwerde. Stichworte: ÄRZTIN BEHINDERUNG  
BEHINDERUNGSBEDINGTE KOSTEN BEWEISLAST GESCHÄFTSAUFWAND  
HAUSHALTSHILFE HAUSHALTSPERSONAL KAUSALZUSAMMENHANG  
LEBENSHALTUNGSKOSTEN NACHSTEUERVERFAHREN PARKINSON  
PARKINSON-SYNDROM PERSONALKOSTEN SELBSTÄNDIGE  
ERWERBSTÄTIGKEIT STEUERMINDERNDE TATSACHEN Rechtsnormen: Art. 2 Abs. I BehiG Art. 27 Abs. I DBG Art. 33 Abs. I lit. h bis DBG Art. 132 Abs. II DBG Art. 151 Abs. I DBG Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 3 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SR.2025.00007 Urteil der 2. Kammer vom 14. Januar 2026 Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Maja Schüpbach Schmid, Verwaltungsrichter Moritz Seiler, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch Dr. C, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich,

vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2014 bis 2019), hat sich ergeben: I. Dr. med. B führte bis ins Jahr 2021 im Bereich der eine eigene Praxis an der D-Strasse 01, E. Unter den Personalkosten führte sie in ihrer Buchhaltung jeweils Lohnkosten für F in der Höhe von monatlich Fr. (2014 und 2015) bzw. (2016■2019) auf. Zusammen mit ihrem ebenfalls als Arzt in eigener Praxis in G tätigen Ehemann, Dr. med. A (beide nachfolgend: die Pflichtigen), wurde B für die Steuerperioden 2014■2019 rechtskräftig eingeschätzt. Nach einer entsprechenden Denunziation, wonach Dr. med. B die Kosten für die private Haushaltshilfe zu Unrecht im Geschäftsaufwand verbucht habe, führte das kantonale Steueramt für die Steuerperioden 2020 und 2021 eine Bücherrevision durch. Am 8. August 2024 eröffnete der Spezialdienst des kantonalen Steueramts gegenüber den Ehegatten ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2014■2019 und die direkte Bundessteuer 2014■2019. Im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs nahmen die Pflichtigen mit Eingabe vom 24. September 2024 Stellung und verlangten u. a., das Nachsteuer- und Bussenverfahren sei einzustellen. Bei den Kosten der Haushaltshilfe handle es sich um behinderungsbedingte Kosten von Dr. med. B, die 1998 an erkrankt sei. Am 5. Dezember 2024 fand eine persönliche Anhörung der Steuerpflichtigen statt. Einen Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschlag des kantonalen Steueramts lehnten die Pflichtigen am 3. Januar 2025 ab. Mit Verfügung vom 17. Januar 2025 auferlegte das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2014■2019 eine Nachsteuer von Fr. und für die direkte Bundessteuer eine solche von Fr. ... Dabei wurde das Bruttoeinkommen von F (zuzüglich geschätzter Arbeitgeberbeiträge Sozialversicherungen) beim selbständigen Erwerbseinkommen der Ehefrau aufgerechnet bzw. lediglich im Umfang von 10 % als Geschäftsaufwand akzeptiert. Zudem wurde die Ehefrau mit einer Busse von Fr. (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. (direkte Bundessteuer) bestraft. Die Bussenverfahren für die Steuerperiode 2014 wurden eingestellt. Ferner wurden der Pflichtigen Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'575.- auferlegt. II. Am 12. März 2025 erhoben die Pflichtigen Einsprache gegen die Verfügung vom 17. Januar 2025 und beantragten dem kantonalen Steueramt, die Einsprache betreffend die direkte Bundessteuer als Sprungbeschwerde an das Verwaltungsgericht weiterzuleiten. In materieller Hinsicht beantragten die Pflichtigen, das Nachsteuer- und Bussenverfahren sei einzustellen. Eventualiter sei in einem Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2014■2019 bei den Personalkosten von F davon auszugehen, dass ihre Kosten im Umfang von 20 % anstelle von behinderungsbedingten Kosten Lebenshaltungskosten darstellen würden. An die Nachsteuer 2014■2019 sei sodann die Überbesteuerung der Steuerperioden 2020 und 2021 anzurechnen. Auf eine Busse sei zu verzichten. Für den Fall, dass die Einsprache betreffend die direkte Bundessteuer an das Verwaltungsgericht weitergeleitet werde, beantragten die Pflichtigen, dass die Kosten des Verfahrens dem kantonalen Steueramt zu überbinden seien und ihnen eine Parteientschädigung zuzusprechen sei. Am 1. April 2025 leitete das kantonale Steueramt die Einsprache der Pflichtigen als Sprungbeschwerde im Bereich der direkten Bundessteuer an das Verwaltungsgericht weiter. Zudem teilte es dem Verwaltungsgericht mit, das Einspracheverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern bis zum Abschluss des Beschwerdeverfahrens sistiert zu halten. Nebst dem vorliegend zu beurteilenden Nachsteuerverfahren eröffnete das Verwaltungsgericht betreffend die Steuerbusse (direkte Bundessteuer 2015■2019) das Verfahren GB.2025.00005. Am 5. Mai 2025 (Datum Poststempel: 6. Mai 2025) erstattete das kantonale Steueramt Beschwerdeantwort. Hierzu replizierten die Pflichtigen am 18. Mai

2025. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Nachsteuerverfügung, so kann sie mit Zustimmung des Einsprechers und der übrigen Antragsteller als Beschwerde an das Verwaltungsgericht weitergeleitet werden (Art. 132 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG] sowie § 14 Abs. 2 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998; vgl. auch VGr, 25. August 2016, SR.2016.00008, E. 1.1). 1.2 Die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde sind vorliegend unbestrittenermassen erfüllt, nachdem das kantonale Steueramt seine Nachsteuerverfügung vom 17. Januar 2025 einlässlich begründet hat und die Pflichtigen mit Zustimmung des kantonalen Steueramts direkt das Verwaltungsgericht angerufen bzw. um die Weiterleitung ihres Rechtsmittels an dasselbe ersucht haben. Auf die Beschwerde betreffend Nachsteuern im bundessteuerrechtlichen Verfahren (direkte Bundessteuer 2014■2019) ist damit einzutreten. 1.3 Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden hingegen die Nachsteuern betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014■2019, wo mangels analoger kantonaler Regelung das Einspracheverfahren nicht übersprungen werden kann. Jenes Verfahren wurde auf Stufe des kantonalen Steueramts sistiert.

### **E. 2.1**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG).

### **E. 2.2**

Das Nachsteuerverfahren bringt keine umfassende Neuprüfung der Besteuerung mit sich, sondern beschränkt sich auf zuvor nicht bekannte Elemente der Veranlagung (BGr, 5. November 2025, 9C\_353/2025, E. 4.1.2; BGr, 7. Dezember 2022, 2C\_396/2022, E. 6.1.2). Indes kann der Steuerpflichtige ■ vorbehältlich offensichtlicher Fehler ■ beantragen, dass die Veranlagung zu seinen Gunsten in jenen Punkten wiederaufgenommen wird, die Gegenstand der Nachsteuerforderung sind (BGr, 27. Mai 2021, 2C\_14/2021, E. 5.1).

### **E. 3.1**

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden laut Art. 27 Abs. 1 DBG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Unter die geschäftsmässig begründeten Kosten fällt auch der Personalaufwand (Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 27 DBG N. 21). Aufwendungen eines Geschäfts oder eines Selbständigerwerbenden, die der privaten Sphäre des Inhabers bzw. des Selbständigerwerbenden zuzuordnen sind, gelten als privat und dürfen nicht als Geschäftsaufwand verbucht werden (vgl. BGr, 3. Oktober 2019, 2C\_509/2019, E. 4.3). So wird Aufwendungen für die private Haushaltshilfe der Gewinnungskostencharakter abgesprochen, weil diese Kosten nicht unmittelbar mit der Geschäftstätigkeit zusammenhängen und Lebenshaltungskosten darstellen (Reich/Züger/Betschart, Art. 27 DBG N. 13). Bei Aufwendungen, die teils geschäftlich, teils privat veranlasst sind, ist eine

Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (vgl. BGr, 3. Oktober 2019, 2C\_509/2019, E. 4.3; BGr, 30. Juli 2015, 2C\_374/2014, E. 2.3).

### **E. 3.2**

Gemäss Angaben der Pflichtigen habe die Angestellte F in den Jahren 2014■2021 jeweils zwei- bis dreimal pro Woche von 7.30 Uhr bis 14.00 Uhr in ihrem Privathaushalt an der H-Strasse 02, G, folgende Arbeiten verrichtet: Einkaufen für privat und Praxis, putzen, betten, Aufräumen der Wohnung, Zubereitung des Mittagessens für Dr. A (der im Haus gegenüber seine Praxis hat), waschen, glätten, Reinigung der Praxiswäsche und Reinigung des Büros. Das kantonale Steueramt liess 10 % des geltend gemachten Aufwands für die Reinigungskraft als geschäftsmässig begründeten Aufwand (Reinigung der Praxiswäsche) zu. Nicht bestritten ist, dass die übrigen Kosten der Haushaltshilfe keine geschäftsmässig begründeten Kosten der Arztpraxis in E darstellen und von der Pflichtigen zu Unrecht unter dem Titel Personalaufwand abgerechnet wurden. Fraglich ist, ob die weiteren Personalkosten von Frau F als behinderungsbedingte Kosten in Abzug gebracht werden können.

### **E. 3.3**

Als Mensch mit Behinderung gilt laut Art. 2 Abs. 1 des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (BehiG) eine Person, der es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und weiterzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Mit einer Behinderung geht demnach ein Funktionsverlust einher (Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel in: Zweifel/Beusch, Art. 33 DBG N. 321). Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h bis DBG können von den Einkünften die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinn des BehiG abgezogen werden, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selbst trägt. Gemäss Ziff. 4.3.2 des Kreisschreibens Nr. 11 der ESTV vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (ESTV-KS Nr. 11) sind die aufgrund einer notwendigen Hilfe im Haushalt entstandenen Kosten steuerlich abzugsfähig. Zum Abzug gebracht werden können aber nur jene Kosten, die als direkte Folge der Behinderung anfallen (vgl. BGr, 31. Januar 2023, 9C\_635/2022, E. 2.2.2; VGr, 14. April 2025, SB.2024.00113/114, E. 4.1). Von den behinderungsbedingten Kosten sind die Lebenshaltungs- und Luxuskosten abzugrenzen (vgl. BGr, 15. September 2020, 2C\_450/2020, E. 3.3; vgl. zum Ganzen auch VGr, 14. April 2025, SB.2024.00113/114, E. 4). Damit Kosten als behinderungsbedingt erscheinen, muss die Behinderung also einerseits eine notwendige Bedingung der Kosten sein (conditio sine qua non; natürliche Kausalität). Andererseits dürfen die Kosten nicht den Rahmen dessen überschreiten, was für einen sachgerechten Umgang mit der Behinderung erforderlich ist. Während es sich bei der natürlichen Kausalität um eine Tatfrage handelt, beinhaltet die Beurteilung der Erforderlichkeit eine rechtliche Wertung und ist mithin als Rechtsfrage zu qualifizieren (vgl. zur analogen Situation beim adäquaten Kausalzusammenhang im Haftpflichtrecht BGE 143 II 661 E. 5.1.1 und 5.1.2; 139 V 176 E. 8.4.3). Bleibt die natürliche Kausalität trotz allen zumutbaren Untersuchungsmassnahmen unbewiesen, weil unklar ist, ob bestimmte Kosten auf die Behinderung zurückzuführen sind oder sie auch ohne die Behinderung angefallen wären, hat die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. zur Beweislastverteilung im Steuerrecht BGE 148 II 285

E. 3.1.3; BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Die Kosten für eine Haushaltshilfe können nach der Verwaltungspraxis nur uneingeschränkt abgezogen werden, wenn eine ärztliche Bescheinigung (z. B. anhand des Fragebogens im Anhang zum ESTV-KS Nr. 11) vorliegt, worin attestiert wird, welche Haushaltstätigkeiten als Folge der Behinderung nicht mehr ohne Hilfe ausgeübt werden können (ESTV-KS Nr. 11, Ziff. 4.3.2).

#### **E. 3.4**

Zur Beurteilung, ob behinderungsbedingte Kosten vorliegen, zog das kantonale Steueramt für die Staats- und Gemeindesteuern das Merkblatt des kantonalen Steueramts zu den Abzügen der Krankheits- und Unfallkosten sowie der behinderungsbedingten Kosten vom 19. Juli 2005 (ZStB Nr. 32.1; nachfolgend: Merkblatt) heran. Es erwog, unter den Behinderungsbegriff fielen gemäss Ziff. 3 lit. b des Merkblatts Bezüger von Hilflosenentschädigungen aufgrund der Bundesgesetze vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG), vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung (UVG) und vom 19. Juni 1992 über die Militärversicherung (MVG), Bezüger von Leistungen aufgrund des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG) sowie Bezüger von Hilfsmitteln aufgrund des AHVG, des UVG und des MVG. In diesen Fällen hätten bereits andere Institutionen das Vorliegen einer Behinderung bejaht, weshalb sich das Steueramt auf die Entscheide dieser Institutionen stütze. Habe vorgängig keine andere Institution das Vorliegen einer Behinderung abgeklärt, prüfe das Steueramt in geeigneter Weise, ob eine Behinderung im steuerrechtlichen Sinn vorliege. So würden gemäss Ziff. 3 lit. b des Merkblatts auch Heimbewohner und Spitex-Patienten als Personen mit Behinderung gelten, sofern bei ihnen ein täglicher Pflege- und Betreuungsaufwand von 60 Minuten und mehr anfalle. Der Pflege- und Betreuungsbedarf beziehe sich dabei auf die alltäglichen Lebensverrichtungen (z. B. Aufstehen, Ankleiden, Toilette, Essen etc.). Das Kriterium "60 Minuten Pflege- und Betreuungsaufwand für alltägliche Lebensverrichtungen pro Tag" wende das kantonale Steueramt auch auf Personen an, welche nicht in einem Heim wohnen bzw. von keiner Spitex betreut würden. Dies ermögliche gegenüber allen Steuerpflichtigen eine rechtsgleiche Behandlung, denn es wäre rechtungleich, wenn auf Personen mit und ohne Spitex-Betreuung ein unterschiedlicher Massstab angewandt würde. Vorliegend benötige die Pflichtige keine tägliche Hilfe, weshalb es sich bei ihr nicht um eine behinderte Person im steuerrechtlichen Sinn handle und der Abzug für behinderungsbedingte Kosten ausscheide. Dasselbe gelte mit Blick auf die direkte Bundessteuer : Diesbezüglich verwies das kantonale Steueramt auf die analoge Regelung im ESTV-KS Nr. 11 (Ziff. 4.1 lit. d).

#### **E. 3.5**

Die Pflichtigen bringen vor, die Ehefrau sei auch im steuerrechtlichen Sinn behindert. Die "60-Minuten-Regelung" sei nicht auf sie anwendbar: Wohl mache diese Regelung in Altersheimen Sinn, weil bei Altersheimbewohnern in der Regel eine Behinderung nicht a priori gegeben sei. Es bedürfe daher eines Entscheidungskriteriums zur Bestimmung, ob eine steuerrechtlich anerkannte Behinderung eines Altersheimbewohners vorliege. Diese Entscheidungsregel sei holzschnittartig auf die Pflichtige angewandt worden, welche weder in einem Alters- oder Pflegeheim lebe noch Pflegekosten generiere. Behinderungsbedingt seien einzig die Kosten für die Haushaltshilfe. Die "60-Minuten-Regelung" sei auch nicht notwendig, weil ein Gutachten bescheinige, dass die Pflichtige behindert sei; ausserdem lege sie den von einem kompetenten Facharzt ausgefüllten Fragebogen gemäss ESTV-KS Nr. 11 vor. Die Definition des kantonalen Steueramts, welches für den Nachweis einer

Behinderung eine Stunde Pflegeaufwand fordere, sei sachwidrig und willkürlich.

### **E. 3.6**

Im Bereich der direkten Bundessteuer ist das ESTV-KS Nr. 11 zur Qualifizierung behinderungsbedingter Kosten heranzuziehen. Dieses stimmt mit dem Wortlaut und dem Geist von Art. 33 Abs. 1 lit. h bis DBG überein und gilt grundsätzlich als gefestigte Praxis. Zwar ist das Kreisschreiben als Verwaltungsverordnung für die Gerichte nicht verbindlich, doch weicht das Gericht nicht ohne triftigen Grund davon ab, sofern der generell-abstrakte Gehalt des Kreisschreibens eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der massgebenden Rechtssätze zulässt (BGE 150 II 40 E. 6.6.2; 146 I 105 E. 4.1; BGr, 31. Januar 2023, 9C\_635/2022, E. 2.3.1). Gemäss ESTV-KS Nr. 11, Ziff. 4.1 lit. d, gelten als behinderte Personen Heimbewohner und Spitex-Patienten, für die ein Pflege- und Betreuungsaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag anfällt. Weiter gelten gemäss ESTV-KS Nr. 11, Ziff. 4.1 lit. a■c, als behinderte Personen auch Bezüger von Leistungen gemäss IVG, Bezüger von Hilflosenentschädigungen im Sinn von Art. 43 bis AHVG, von Art. 26 UVG und von Art. 20MVG sowie Bezüger von Hilfsmitteln im Sinn von Art. 43 ter AHVG, von Art. 11 UVG und von Art. 21 MVG. Bei Personen, welche keiner der vorangehenden Personengruppen zugeordnet werden können, ist in geeigneter Weise (z. B. mit Hilfe eines Fragebogens [Anhang zum ESTV-KS Nr. 11]) zu ermitteln, ob eine Behinderung vorliegt. Damit erweist sich das Vorgehen des kantonalen Steueramts, einer ausserhalb eines Alters- oder Pflegeheims wohnhaften Person nur dann eine steuerrechtlich relevante Behinderung zu attestieren, wenn sie wie ein Heimbewohner mindestens 60 Minuten Pflege und Betreuung pro Tag in Anspruch nimmt, als willkürlich. Bei Personen, die wie die Pflichtige keine Leistungen gemäss ESTV-KS Nr. 11, Ziff. 4.1 lit. a■c, beziehen und auch nicht zur Personengruppe der Heim- oder Spitex-Patienten gehören, ist vielmehr in geeigneter Weise aufgrund der Umstände des konkreten Einzelfalls zu ermitteln, ob eine Behinderung vorliegt (Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 33 DBG N. 32o; vgl. zum Ganzen auch Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, 17. August 2023, I/1-2022/262 und 263, E. 4c; VGr BE, 22. März 2021, 100.2019.346, E. 5).

### **E. 3.7**

Vorab ist festzuhalten, dass die Pflichtige in den relevanten Steuerperioden als Ärztin voll arbeitsfähig war und keinerlei Einschränkungen unterlag. Ein Betreuungs- und Pflegebedarf bestand nicht; auch Autofahren konnte die Pflichtige selbst. Die von der Pflichtigen geltend gemachte Behinderung bezieht sich einzig auf die Haushaltsführung. Zum Nachweis einer Behinderung reichte die Pflichtige verschiedene Unterlagen ein: Gemäss Musterfragebogen als Beilage zum ESTV-KS Nr. 11 sei die Pflichtige körperlich eingeschränkt und verfüge aufgrund der Erkrankung über eine verlangsamte Motorik beim Gehen und bei der Feinmotorik. Seit mindestens 15 Jahren habe sie eine eingeschränkte Gehdistanz und Blockaden. Im Verlauf progredienter Gleichgewichtsstörungen komme es zu häufigen Stürzen. Der Tremor sei rechtsbetont, habe sich seit einer THS-Therapie gebessert. Es bestehe weiterhin eine deutliche Gangstörung. Gemäss Fragebogen könne die Körperpflege, das Aufstehen vom Stuhl und das Aussteigen aus der Badewanne nur mit Dritthilfe ausgeübt werden. Es sei eine Haushaltshilfe erforderlich, weil Raumreinigung, staubsaugen, Teppichreinigung, Bettwäsche wechseln, bügeln und Fensterreinigung nicht mehr möglich seien. Zur Fortbewegung sei die Pflichtige auf einen Walking-Stick angewiesen sowie auf ein Dreirad-Elektrovelo. Schliesslich sei die Pflege von sozialen Kontakten, die Teilnahme am gesellschaftlichen Leben oder der Kontakt mit Ämtern und

Behörden nur mit Dritthilfe möglich. Dieser von Dr. med. I, Spital J, Klinik K, erstellte Fragebogen datiert ■ wie erwähnt ■ vom 20. September 2024. Dieser erst über fünf Jahre nach Abschluss der letzten hier interessierenden Steuerperiode 2019 erstellte Fragebogen vermag über den gesundheitlichen Zustand der Pflichtigen in den Steuerperioden 2014■2019 nicht verlässlich Auskunft zu geben (vgl. dazu VGr, 14. April 2025, SB.2024.00113/114, E. 4.8) und widerspricht den eigenen Angaben der Pflichtigen anlässlich der Anhörung beim kantonalen Steueramt am 5. Dezember 2024: Sie müsse keinerlei Pflege Dritter in Anspruch nehmen; duschen könne sie selber und die Körperpflege ebenfalls selbst bewerkstelligen. Auch die Ausführungen aus dem Bericht von Dr. med. I vom 20. August 2024 betreffen nicht primär die hier massgeblichen Steuerperioden, sondern die Folgejahre. Gemäss dem Bericht aus August 2024 sei die Pflichtige bereits 1998 an erkrankt, was 2001 diagnostiziert worden sei. Seit 2015 habe sich die Pflichtige neurologisch im Spital J behandeln lassen. In dieser Zeit habe sich der neurologische Zustand der Pflichtigen kontinuierlich verschlechtert. Dies habe zur Folge gehabt, dass sie immer mehr auf Hilfe im Haushalt angewiesen gewesen sei, um auch ihre Tätigkeit als Ärztin aufrechtzuerhalten. Schliesslich habe sich die Patientin im August 2021 einer Hirnoperation mittels tiefer Hirnstimulation unterziehen müssen, worauf sich der neurologische Zustand wieder deutlich gebessert habe. Im Rahmen der Erkrankung sei es auch zu verstärkten Rückenschmerzen gekommen. Zu den relevanten Steuerperioden lässt sich dem Bericht einzig entnehmen, dass es ab 2017 zu leichten Wearing-on/off-Phänomenen gekommen sei; in neurologischer Hinsicht wurde im September 2019 festgestellt, dass die Pflichtige eine leichte attentionale, vor allem selektive Aufmerksamkeit aufweise und eine leichte mnestiche (nonverbal-episodische) Störung (Abruf) sowie eine unterdurchschnittliche kognitive Flexibilität und eine kognitive Fatigue ohne relevante affektive Verstimmung. Klare Rückschlüsse, dass die Pflichtige den Haushalt nicht mehr selbständig hätte führen können, ergeben sich aber auch aus diesem Bericht nicht. Es hätte aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht an den Pflichtigen gelegen, die für die hier interessierenden Steuerperioden massgeblichen Arztberichte einzureichen, die über die sicherlich regelmässigen ärztlichen Konsultationen der Pflichtigen beim Spital J Aufschluss gegeben hätten. Einschlägig ■ zumindest für die Steuerperiode 2016 ■ ist das "Ärztliche Zeugnis betreffend Gesundheitszustand für die selbständige Berufsausübung als Ärztin" vom 15. November 2016, ebenfalls erstellt vom Spital J, Klinik K: Gemäss diesem Zeugnis bestehe eine zufriedenstellende motorische Symptomkontrolle sowie seit Jahren eine stabile Situation bezüglich der Motorik ("unveränderter motorischer Neurostatus"). Damit scheidet der Nachweis, dass die Haushaltstätigkeiten als Folge einer Behinderung der Pflichtigen in den Steuerperioden 2014■2019 nicht mehr ohne Hilfe ausgeübt werden konnten. Bleibt die natürliche Kausalität unbewiesen, ist zum Nachteil der insoweit beweisbelasteten Pflichtigen davon auszugehen, dass das damalige Stadium der Erkrankung der Pflichtigen keine *conditio sine qua non* für die Anstellung der Haushaltshilfe war und diese Kosten möglicherweise auch ohne die Erkrankung angefallen wären. Es kann deshalb offenbleiben, ob die Pflichtige als behinderte Person im Sinn des BehiG zu qualifizieren ist. Folglich ist auch der Eventualantrag der Pflichtigen, die Personalkosten von Frau F seien im Umfang von 20 % als Lebenshaltungskosten statt als behinderungsbedingte Kosten zu qualifizieren, abzuweisen. Soweit die Pflichtigen eventualiter verlangen, an die Nachsteuer 2014■2019 sei die Überbesteuerung der Steuerperioden 2020 und 2021 anzurechnen, beantragen sie eine periodenfremde Korrektur (vgl. BGE 151 II 120 E. 5.1). Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG) und es steht weder ihnen noch (mangels ausserordentlichen Aufwands) dem Beschwerdegegner eine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1■3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.