

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00113 vom 14. April 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-04-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00113

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00113 du 14 avril 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00113 del 14 aprile 2025

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2021 | Abgrenzung abzugsfähige behinderungsbedingte Kosten zu nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten bzw. Luxusausgaben. [Die 89-jährige Steuerpflichtige lebte in der Steuerperiode 2021 in ihrem Wohnhaus mit grossem Umschwung. Sie wurde täglich an je 6 Stunden vom Pflegeservice H und einer privaten Pflegerin betreut. Das kantonale Steueramt schätzte die behinderungsbedingten Kosten nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 25'000.-. Das Steuerrekursgericht korrigierte die Ermessenseinschätzung und schätzte die behinderungsbedingten Kosten auf ca. Fr. 43'000.- bzw. die Hälfte der geltend gemachten Kosten (Fr. 86'000.-). Die übrigen Kosten stellten Lebenshaltungskosten bzw. Luxusausgaben dar. Die Pflichtige verlangt die vollumfängliche Berücksichtigung der geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten.] Gemäss § 31 Abs. 1 lit. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. h bis DBG werden von den Einkünften die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt. Steuerlich abziehbar sind nur jene Kosten, die als direkte Folge der Behinderung anfallen (adäquate Kausalität) (E. 4.1). Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung (E. 4.2-4.5). Gemäss dem ärztlichen Fragebogen sei die Pflichtige jeweils 6 Stunden am Tag auf Hilfe bei der Körperpflege, beim Kochen, Einkaufen, Putzen und Gartenarbeiten angewiesen. Die Pflege sozialer Kontakte, die Teilnahme am gesellschaftlichen Leben oder der Kontakt mit Ämtern sei nur unter Inanspruchnahme von Dritthilfe möglich. Der erst 2023 erstellte Fragebogen vermag jedoch nur bedingt über den gesundheitlichen Zustand der Pflichtigen in der Steuerperiode 2021 Auskunft zu geben. Aus den täglichen Rapporten des Pflegeservices H ergibt sich vielmehr, dass die Pflichtige zahlreiche externe Termine selbst wahrnahm und z.B. mit einer Freundin ins Museum ging. Gemessen am damaligen Gesundheitszustand der Pflichtigen (weitgehend selbständige Lebensführung, selbständige Pflege ausserhäuslicher Kontakte, geringe physische Einschränkungen) erbrachte der Pflegeservice H weit über die medizinische Pflege und Betreuung hinausgehende Dienstleistungen (z.B. gemeinsames Fernsehschauen, Teetrinken, Spiele spielen). Bei dieser Sachlage war eine Abgrenzung der behinderungsbedingten Kosten zu den Lebenshaltungs- und Luxuskosten zwingend notwendig. Da die Pflichtige den Nachweis, dass es sich bei den Fr. 86'000.- allesamt um behinderungsbedingte Kosten handelt nicht erbringen konnte, scheidet der Unrichtigkeitsnachweis (E. 4.8). Das Steuerrekursgericht nahm die Schätzung im Licht der Tatsache vor, dass die Lebensführung der Pflichtigen grundsätzlich noch selbständig funktionierte und die sechsstündige Pflege, abzüglich der krankenpflegerischen Grundpflege von ½ Stunde, im wesentlichen Umfang auch aus Gesellschaft leisten bestand. Dies ergibt sich direkt aus den täglichen Protokollen des Pflegeservices H. Vor diesem Hintergrund vermochte die Vorinstanz die Schätzung zu plausibilisieren und erscheint die Zulassung der behinderungsbedingten Kosten im Umfang der Hälfte der geltend gemachten

Kosten nicht als willkürlich (E. 4.9). Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

umfasst. Am 11./16. März 2020 hatte sie mit dem Pflegeservice H einen Dienstleistungsvertrag für eine 24-Stunden-Betreuung, durchgehend von Montag bis Sonntag, geschlossen, mit Abänderungsmöglichkeit bezüglich des zeitlichen Umfangs. Mit Arbeitsvertrag vom 16. November 2020 hatte sie zudem F für je 6 Stunden am Donnerstag und Freitag engagiert, zur Unterstützung in der Haushaltsführung in allen Belangen, umfassend das Einkaufen, das Kochen, die Gebäudereinigung, das Waschen und den Garten etc. Zu den weiteren Aufgaben zählte die Unterstützung der Pflichtigen in allen persönlichen Bereichen wie Mobilität, An- und Umkleiden sowie bei Verrichtungen ausserhalb des Hauses. Den aktuellen Bedürfnissen zufolge werde eine Zusatzregelung geschlossen, welche laufend angepasst werde. Unter dem Titel "Aufstellung zu behinderungsbedingten Kosten" deklarierte die Pflichtige in der Steuererklärung 2021 einen Betrag von Fr. 43'322.-, aufschlüsselt in die Aufwendungen für die Pflegerin F (Fr. 21'722.-) und den Pflegeservice H (Fr. 21'600.-). Mit Aktenaufgabe vom 22. Juni 2023 verlangte das kantonale Steueramt den belegmässigen Nachweis der geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten, eine vollständige Kopie des Dienstleistungsvertrags mit der Pflegerin und dem Pflegeservice H, wobei aus den Verträgen die vereinbarten Dienstleistungen und die dafür benötigte Zeit ersichtlich sein müsse. Mit Antwortschreiben vom 18. Juli 2023 erklärte die Pflichtige, detaillierte Rapporte über die Pflegeleistungen seien nicht vorhanden. Ferner sei F nebst der Pflege der Pflichtigen auch für den Gartenunterhalt zuständig; der hierfür deklarierte Betrag von Fr. 10'859.- entspreche einem Drittel des ausbezahlten Lohns. Rapporte seien auch hier nicht verfügbar. In der Beilage fanden sich eine Steuerbescheinigung des Pflegeservices H für die Steuerperiode 2021 sowie Bestätigungen, in welchen die Pflichtige zuhanden der Pflegerin die erfolgten Lohnzahlungen handschriftlich quittierte. Am 2. August 2023 mahnte das kantonale Steueramt die Auflage, da der Nachweis der behinderungsbedingten Kosten nicht erbracht sei. In der Folge gingen keine weiteren Unterlagen beim kantonalen Steueramt ein. Mit Einschätzungsentscheid vom 19. September 2023 wurde die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... eingeschätzt. Dabei schätzte das kantonale Steueramt die behinderungsbedingten Kosten in Anwendung von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemässen Ermessen auf Fr. 25'000.-. Zudem wurde der nicht abzugsfähige Anteil an effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten auf Fr. 5'000.- geschätzt. Mit gleichentags ergangener Veranlagungsverfügung wurden die behinderungsbedingten Kosten – in Anwendung von Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) – ebenfalls auf Fr. 25'000.- geschätzt und die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. Hiergegen erhob die Pflichtige am 29. September 2023 Einsprache und verlangte neu den Abzug behinderungsbedingter Kosten in der Höhe von Fr. 81'140.27. Der höhere Abzug stütze sich auf die Steuerbescheinigung des Pflegeservices H für die Steuerperiode 2021, welche ihr für die erbrachten Leistungen total Fr. 59'418.27 verrechnet habe. Ferner beantragte sie, die Liegenschaftsunterhaltskosten seien auf Fr. 24'489.- festzusetzen, unter Verzicht auf die Aufrechnung der geschätzten anteiligen nicht gewährten Kosten. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit

Entscheiden vom 9. Januar 2024 ab. II. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 2. Februar 2024 gelangte die Pflichtige an das Steuerrekursgericht und beantragte den Abzug von Fr. 80'017.- für behinderungsbedingte Kosten sowie den bisher nicht zugelassenen, zusätzlichen Abzug von Fr. 5'000.- für den Gartenunterhalt. Mit Entscheid vom 17. September 2024 hiess das Steuerrekursgericht den Rekurs und die Beschwerde teilweise gut, dies mit der Begründung, ein zeitlicher Rahmen von 6 Stunden pro Tag für die Betreuung sei aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung als überdurchschnittlich zu bezeichnen, weshalb ein Anteil als Luxus bzw. Lebenshaltungskosten auszuscheiden sei. Das geschätzte Total des kantonalen Steueramts von Fr. 25'000.- erscheine angesichts der geltend gemachten Unterstützungskosten in der Höhe von Fr. 86'000.- aber als offensichtlich unrichtig, weshalb es gerechtfertigt erscheine, von den geltend gemachten Kosten die Hälfte als behinderungsbedingt zu betrachten. Somit schätzte es die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein und veranlagte die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 2021 neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... III. Mit Beschwerden vom 25. Oktober 2024 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht, der vorinstanzliche Entscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und die Pflichtige – bei einem gleichbleibenden steuerbaren Vermögen – neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2021) einzuschätzen bzw. mit Fr. ... (direkte Bundessteuer 2021) zu veranlagern. Eventualiter sei die Angelegenheit an das kantonale Steueramt zur weiteren Abklärung und zum Neuentscheid zurückzuweisen. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerden beantragte, verzichtete das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2021 (SB.2024.00113) und direkter Bundessteuer 2021 (SB.2024.00114) betreffen dieselbe Pflichtige, denselben Sachverhalt und dieselben Rechtsfragen, weshalb die Verfahren mit Präsidialverfügung vom 28. Oktober 2024 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.2

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 3.1

Die Pflichtige rügt eine zweifache Verletzung ihres rechtlichen Gehörs: Mit Bezug auf die Liegenschaftsunterhaltskosten sei das Steuerrekursgericht zum Schluss gekommen, eine Tätigkeit der Pflegerin F im Garten sei auszuschliessen, da weder sie noch die

Mitarbeiterinnen des Pflegeservices H Gartenfachpersonal seien. Es liege kein Grund vor, einen Anteil der Pflegekosten als Gartenunterhalt auszuscheiden. Demgegenüber habe das kantonale Steueramt den geltend gemachten Abzug für Gartenunterhaltsarbeiten, die von F erbracht worden seien, von Fr. 10'859.- auf Fr. 5'859.- gekürzt. Damit habe das kantonale Steueramt ausdrücklich akzeptiert, dass ein Anteil der Kosten von F auf den Liegenschaftenunterhalt entfallen sei. Es sei somit gar nicht strittig gewesen, dass die Pflegerin in diesem Umfang im Garten tätig gewesen sei. Damit habe das Steuerrekursgericht das rechtliche Gehör verletzt. Was die behinderungsbedingten Kosten anbelange, so habe die Vorinstanz den Anteil der Pflegekosten auf 50 % geschätzt. Angaben, wie es zu dieser Schätzung in dieser Höhe komme, fehlten. Das Gericht hätte entweder die Angelegenheit zur Schätzung des Anteils an das kantonale Steueramt zurückweisen müssen oder selbst eine nachvollziehbare Schätzungsgrundlage präsentieren müssen. Auch in diesem Vorgehen sei eine Gehörsverletzung zu erblicken.

E. 3.2

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) ist formeller Natur, womit seine Verletzung ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (BGE 144 IV 302 E. 3.1; BGE 135 I 187 E. 2.2). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinn einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1 = Pra 106 [2017] Nr. 2; BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BGE 133 I 201 E. 2.2).

E. 3.3

Zur Streichung des vom kantonalen Steueramt gewährten Liegenschaftskostenabzugs durch die Vorinstanz ohne vorgängige Anhörung der Pflichtigen ist Folgendes auszuführen: Als Teilaspekt des Anspruchs auf rechtliches Gehör hat das Gericht die betroffene Partei vorgängig darauf aufmerksam zu machen, wenn es beabsichtigt, auf ein Rechtsmittel hin zu einer reformatio in peius (Schlechterstellung) zu schreiten (BGE 122 V 166; René Wiederkehr/Ivy Angelli Rosales-Geyer, Anspruch auf Orientierung nach Art. 29 Abs. 2 BV, AJP 2018 S. 1261 ff., S. 1266 f.). Das Steuergesetz sieht in § 149 Abs. 2 Satz 2 StG explizit vor, dass das Steuerrekursgericht nach Anhörung des Steuerpflichtigen die Einschätzung zu seinen Ungunsten ändern kann. Analoges gilt im Bereich der direkten Bundessteuer (siehe dazu BGr, 26. Juli 2023, 9C_245/2023, E. 4.1). Dabei ist die steuerpflichtige Person aber nur anzuhören, wenn die Steuerfaktoren in ihrer Gesamtheit gegenüber dem angefochtenen Entscheid heraufgesetzt werden, sodass insgesamt eine höhere Steuer resultiert (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 149 N. 24; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 143 N. 21). Vorliegend wies das Steuerrekursgericht die vollen, für die Arbeit von F geltend gemachten Leistungen in der Höhe von Fr. 31'458.- den Pflegeleistungen zu, ohne einen Anteil für den Gartenunterhalt auszuscheiden. Zusammen mit den geltend

gemachten Kosten für den Pflegeservice H (Fr. 54'828.20) schätzte es die behinderungsbedingten Kosten auf insgesamt Fr. 43'143.-, wobei es den Rest als Lebenshaltungskosten bzw. Luxusauslagen erachtete. In der Konsequenz erhöhte das Steuerrekursgericht den Abzug für die behinderungsbedingten Kosten um Fr. 18'143.- gegenüber der Schätzung des kantonalen Steueramts, welches lediglich Fr. 25'000.- zum Abzug zuließ. Durch die Umqualifikation der Liegenschaftskosten in behinderungsbedingte Kosten ist die Pflichtige letztlich nicht schlechter gestellt worden als mit dem Einspracheentscheid. Da keine Schlechterstellung der Pflichtigen ersichtlich ist, welche eine vorgängige Anhörung geboten hätte, liegt keine Gehörsverletzung vor. Weiter moniert die Pflichtige, die Schätzung der behinderungsbedingten Kosten auf 50 % der geltend gemachten Kosten sei nicht begründet worden. Scheitert der Unrichtigkeitsnachweis, so wird die Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung einzig ihrer Höhe nach weiter überprüft, d. h., solche Schätzungen sind im Einsprache- und Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren auf Angemessenheit hin zu überprüfen. Die Einsprache- bzw. Beschwerdeinstanz hat das Recht und die Pflicht, ihr Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz treten zu lassen und allenfalls deren Schätzung abzuändern, was sie zu begründen hat (Richner et al., § 140 N. 79; Felix Richner et al., Art. 132 N. 67). Will die Rechtsmittelbehörde von der vorinstanzlichen Schätzung abweichen, so hat sie darzulegen, weshalb sie diese nicht für angemessen hält (RB 1989 Nr. 36). Um die Steuerfaktoren zu schätzen, muss die Behörde notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen abstellen. Die Ermessenseinschätzung weist somit naturgemäss eine gewisse Unschärfe auf (BGr, 29. Januar 2020, 2C_404/2019, E. 2.3). Gleichwohl hat die Schätzung pflichtgemäss, d. h. auf die Annäherung an den wirklichen Sachverhalt ausgerichtet, zu sein, was eine umfassende Würdigung des Aktenstands im Licht der Lebenserfahrung erfordert (Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. A., Zürich/Genf 2024, § 20 N. 19). Die Vorinstanz erachtete es "in Anbetracht aller vorstehender Erwägungen" als gerechtfertigt, von den geltend gemachten Kosten einen Anteil von $\frac{1}{2}$ als behinderungsbedingt zu betrachten, da sich der vom kantonalen Steueramt gewährte Abzug von Fr. 25'000.- angesichts des von der Pflichtigen geltend gemachten Totals von Fr. 86'000.- als offensichtlich unrichtig erweise. Dabei verwies es auf seine ausführliche Begründung, welche u. a. den Gesundheitszustand der Pflichtigen in Relation zu den verrechneten Stunden (6 Stunden pro Tag) für die Betreuungsleistungen setzte, um zum Schluss zu gelangen, dass dieser zeitliche Rahmen aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung als überdurchschnittlich zu bezeichnen sei. Nämlich sei die Anwesenheit der Betreuungspersonen über die Grundbetreuung deutlich hinausgegangen und sei es neben der altersnotwendigen Betreuung zusätzlich um "Gesellschaft leisten" bzw. "Da-Sein" im ausgedehnten Mass (gemeinsames Tee- und Kaffeetrinken, fernsehen, Gespräche, Hilfe bei Schwierigkeiten, Spiele spielen) gegangen. Dieser Aufwand sei nicht mehr direkt kausal mit der "Behinderung" der Pflichtigen. Diesen Schluss traf die Vorinstanz nach umfassender Würdigung des Aktenstands und des Lebenssachverhalts. Eine darüber hinausgehende Begründung für die Schätzung war nicht erforderlich, da eine gewisse Unschärfe jeder Schätzung inhärent ist. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs mit Bezug auf die Begründung der Schätzung liegt damit nicht vor.

E. 4.1

Gemäss § 31 Abs. 1 lit. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. h bis DBG werden von den Einkünften die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinn des Behindertengleichstellungsgesetzes

vom 13. Dezember 2002 (BehiG) abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt. Der Begriff der behinderungsbedingten Kosten ist aus steuersystematischen Überlegungen restriktiv auszulegen, kommt ihnen doch wie sämtlichen allgemeinen Abzügen Ausnahmecharakter zu (BGr, 31. Januar 2023, 9C_635/2022, E. 2.2.3). Steuerlich abziehbar sind zudem nur jene Kosten, die als direkte Folge der Behinderung anfallen (adäquate Kausalität) (siehe BGr, 31. Januar 2023, 9C_635/2022, E. 2.2.2, auch zum Folgenden; Richner et al., § 31 N. 162 und N. 166; Richner et al., Art. 33 N. 167). Abzugsgrenzen sind die behinderungsbedingten Kosten von den nicht abzugsfähigen Auslagen für Lebenshaltungskosten oder Luxusausgaben. Als steuermindernde Tatsache sind behinderungsbedingte Kosten durch die steuerpflichtige Person rechtsgenügend darzutun und zu belegen, d. h., die steuerpflichtige Person trägt diesbezüglich die Beweislast (BGr, 8. April 2020, 2C_500/2018, E. 5.3). Lässt sich trotz der gebotenen Untersuchungsmassnahmen der Steuerbehörde nicht feststellen, ob ein ausgewiesener Aufwand tatsächlich angefallen ist, so ist ein Beweislastentscheid zulasten der steuerpflichtigen Person zu fällen. Wenn hingegen feststeht, dass Aufwendungen getätigt wurden, und einzig ihr Umfang nicht festgestellt werden kann, ist dieser Umfang pflichtgemäss zu schätzen (vgl. BGr, 25. August 2021, 2C_153/2021, E. 3.2.5; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, Basel 2015, Einleitung zu Art. 122 ff., N. 37 f.).

E. 4.2

Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen vor. Gleiches gilt im Bereich der direkten Bundessteuer (Art. 130 Abs. 2 DBG).

E. 4.3

Ermessensveranlagungen bzw. -einschätzungen können nach § 140 Abs. 2 Satz 1 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Durch diese Besonderheit wird die Prüfungsbefugnis beschränkt (Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022 [nachfolgend: Kommentar StHG], Art. 48 N. 42; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A., Basel 2022 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 132 N. 33; Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 21 Rz. 19; vgl. auch Richner et al., Art. 140 N. 51; Richner et al., § 140 N. 73). Diese Prämisse gilt auch im Rekurs- und Beschwerdeverfahren (Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 48 N. 62; dieselben, Kommentar DBG, Art. 132 N. 55).

E. 4.4

Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung wird im Übrigen dem Steuerpflichtigen überbunden, was nicht mit der "Umkehr der Beweislast" gleichzusetzen ist (zum Ganzen Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 48 N. 44; dieselben, Kommentar DBG, Art. 132 N. 37; Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 20 Rz. 22).

E. 4.5

Der Steuerpflichtige kann die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung grundsätzlich auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt dartun und beweisen, womit die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung entfallen, weil die Steuerfaktoren einwandfrei ermittelt werden können. Ist ihm dies nicht möglich, so bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch steht ihm noch der Nachweis offen, dass die getroffene Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist (Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 48 N. 46; dieselben, Kommentar DBG, Art. 132 N. 39). "Offensichtlich unrichtig" ist eine Schätzung, wenn sie sachlich nicht begründbar ist, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann. Offensichtlich unrichtig ist demzufolge eine Schätzung, die auf missbräuchlicher Betätigung des Schätzungsermessens beruht, d. h. willkürlich ist (Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 48 N. 59; dieselben, Kommentar DBG, Art. 132 N. 52).

E. 4.6

Das Steuerrekursgericht grenzte die Pflegeleistungen von den Lebenshaltungs- und Luxuskosten ab, indem es von den pflegerischen Leistungen des Pflegeservices H, welche von der Krankenkasse abgegolten werden, und dem Selbstbehalt der Patientin von Fr. 7.65 pro Tag auf die Anzahl der Betreuungstage (173 Tage) schloss. Aus der Steuerbescheinigung des Pflegeservices H könnten ebenfalls Einsätze von rund 6 Stunden an einem Tag abgeleitet werden. Grob gesagt könne aufgrund der Akten festgehalten werden, dass rund 5,5 Stunden pro Einsatztag des Pflegeservices H für die Betreuung bzw. allgemeine Unterstützung im Haushalt und bei der Lebensführung aufgewendet worden seien sowie ½ Stunde für krankenkassenpflichtige Pflegeleistungen. Unter letztere würden bei ambulanter Krankenpflege z. B. Beine einbinden, betten, lagern, Bewegungsübungen, Behebung von behandlungsbedingten Schädigungen der Haut, Hilfe beim An- und Auskleiden, beim Essen und Trinken etc. fallen. Nachdem die Pflichtige zwar gemäss hausärztlicher Bestätigung täglich Betreuung im Umfang von 6 Stunden benötigt habe, die eigentlichen Pflegeleistungen sich aber auf einen Anteil von ½ Stunde pro Tag begrenzt hätten und die Pflichtige offenbar noch im Stande gewesen sei, die übrigen 18 Stunden des Tages (wenn nicht sogar einzelne ganze Tage) ohne fremde Hilfe zu bestreiten, sei davon auszugehen, dass in den Betreuungskosten ein erheblicher Anteil an Lebenshaltungs- bzw. Luxuskosten enthalten sei. Dahin deute auch die Tatsache, dass die Pflichtige an den Kosten von F einen Anteil von ca. 30 % der Leistungen im Umfang von Fr. 31'458.- (ca. 150 Betreuungstage à 6 Stunden jeweils am Donnerstag und Freitag) für Gartenunterhaltsarbeiten ausgeschieden habe: Damit habe sie implizit kundgetan, dass nicht der gesamte Aufwand der Pflegerin für die Betreuung notwendig gewesen sei und nicht die gesamten Kosten als behinderungsbedingt zu betrachten seien. Im Umfang von ■ sei nicht von Liegenschaftsunterhaltskosten, sondern von Lebenshaltungskosten bzw. Luxusausgaben auszugehen. Insgesamt sei der zeitliche Rahmen mit 6 Stunden pro Tag aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung als überdurchschnittlich zu bezeichnen. Es stehe ausser Frage, dass die Pflichtige aufgrund ihres hohen Alters, verbunden mit der damit einhergehenden eingeschränkten Fähigkeit, den Alltag alleine zu meistern, regelmässige Hilfeleistungen benötigt habe, insbesondere für die Körperpflege, die Zubereitung des Essens und alltäglich anfallende Haushaltsarbeiten. Wenn die Anwesenheit der Betreuungspersonen aber über diese Grundbetreuung deutlich hinausgegangen sei und es neben der altersnotwendigen Betreuung zusätzlich um "Gesellschaft leisten" (gemeinsames

Tee- und Kaffeetrinken, fernsehen, Gespräche, Hilfe bei Schwierigkeiten, Spiele spielen) bzw. "Da-Sein" (z. T. auch während die Pflichtige ausser Haus ging oder Besuch empfing) in ausgedehntem Masse gegangen sei, sei darin ein Aufwand zu sehen, der nicht mehr direkt kausal mit der "Behinderung" der Pflichtigen sei, sondern dem Umstand geschuldet sei, dass die Pflichtige – im Unterschied zu anderen alleinstehenden Personen – sich den Luxus dieser erweiterten Betreuung bzw. Anwesenheit von Personen geleistet habe. Neben der eigentlichen Pflege seien mehr als 5 Stunden pro Tag verblieben, um die Pflichtige zusätzlich zu unterstützen und zu fördern und ihr in ihrer grundsätzlich noch selbstbestimmten Lebensführung beizustehen. Gesellschaft, Begleitung, Aktivierung etc. seien grundsätzlich für alleinstehende Personen jeden Alters förderlich. Wenn diese Dienstleistungen auch für betagte Menschen in einem gewissen Umfang unentbehrlich seien, könnten sie steuerlich nur in einem durchschnittlichen Mass berücksichtigt werden.

E. 4.7

Die Pflichtige macht geltend, aufgrund der eingereichten Unterlagen seien von den geltend gemachten Kosten von Fr. 86'286.- keine Kosten als Lebenshaltungskosten bzw. Luxusausgaben auszuscheiden. Vielmehr seien sämtliche von ihr selbst getragenen Kosten behinderungsbedingt gewesen. Folgte man dieser Ansicht, so entfielen auch die vom Steuerrekursgericht vorgenommene Schätzung der behinderungsbedingten Kosten, da sämtliche Kosten abziehbar wären. Im Einzelnen begründet dies die Pflichtige wie folgt: Gemäss ärztlichem Fragebogen benötige sie aufgrund einer psychosozialen Überforderung mindestens 1560 Stunden, entsprechend 260 Tagen, professionelle Begleitung. Gemäss Nachtragsbericht der Ärztin habe sie aber auch an den anderen 105 Tagen Unterstützung bedurft. Grund hierfür sei die ärztlich dokumentierte psychosoziale Überforderung. Gemäss Ärztin sei mithilfe einer angestellten Person eine psychosoziale Überforderungssituation vermeidbar bzw. kompensierbar; eine depressive Entwicklung und/oder soziale Vereinsamung und Unterernährung könne so vermieden werden. Sie benötige damit weit über die tägliche Körperpflege hinaus die Aktivierung durch professionell geschultes Personal. Die ärztliche Diagnose sei klar: Sie würde ohne Aktivierung soziale Kontakte meiden und sich isolieren, sich sogar nicht mehr ausreichend ernähren und in eine Depression verfallen. Sie habe im Jahr 2021 daher an insgesamt 323 Tagen Pflegeleistungen von insgesamt 1971 Stunden bezogen mit Gesamtkosten von Fr. 86'286.-: Hiervon seien 173 Betreuungstage auf die Spitex des Pflegeservices H entfallen, entsprechend 1073 Stunden Einsatzzeit, sowie 150 Tage auf F mit 898 Stunden Einsatzzeit. Die Arbeit des Pflegeservices H für das Jahr 2021 lasse sich in fünf verschiedene Tätigkeitsbereiche einteilen: - Pflege, z. B. Unterstützung bei der Körperpflege, Einnahme von Medikamenten, aufgeschwollene Finger mit Wärme und Massage behandeln, Gelenkschmerzen nach Corona-Impfung lindern; - Betreuung, z. B. gemeinsames Essen, Tee trinken, kochen, backen, Gespräche führen, TV schauen, lesen, Spiele spielen; - Begleitung, z. B. Treffen mit Bekannten, Familie, Freunden, gemeinsames Einkaufen und Spazieren; - Hilfe im Haushalt, z. B. Boden wischen, Wäsche aufhängen, aufräumen, Spielsachen der Enkelin in den Estrich räumen, bügeln, wischen, Bad putzen, Haushalt erledigen, staubsaugen, Hilfe bei technischen Sachen (Handy), reinigen von Küche und Bad; - Therapie, z. B. Spaziergang und Resilienzübungen zur Entspannung, namentlich bei schlechten Nachrichten des Sohns. Das Steuerrekursgericht habe von den erbrachten Dienstleistungen nur die Hälfte von 1971 Stunden als medizinisch notwendig erachtet, weil es ihr einen hohen Lebensstandard unterstellt habe. Damit setze es sich über das ärztliche Fachgutachten hinweg. Dafür, dass die Ärztin mit Blick auf den finanziellen Hintergrund

eine Überdiagnose gestellt hätte, gebe es keinerlei Anhaltspunkte. Würde eine Ärztin in einem ärztlichen Zeugnis eine höhere Stundenzahl an pflegerischer Betreuung als ärztlich indiziert bestätigen, nur um der Patientin im Hinblick auf den Steuerabzug einen Gefallen zu tun, läge Urkundenfälschung und Gehilfenschaft zum Steuerbetrug vor. Vorliegend lägen aber keine Lebenshaltungs- oder Luxuskosten vor: Vielmehr stelle der Beizug der Spitex und die Anstellung einer Person mit Ausbildung im Pflegebereich eine übliche und ärztlich notwendige Massnahme bei einer ärztlich indizierten psychosozialen Überforderung dar. Zudem habe sie mit der Pflege zu Hause gegenüber einer Pflegeheimlösung ein deutlich günstigeres Set-up unterhalten und damit erhebliche Kosten eingespart. Ferner werde in einem Pflegeheim – ausser den Wohnkosten als Lebenshaltungskosten – auch kein Anteil an der Betreuung ausgeschieden, der angeblich nicht unbedingt notwendig gewesen sein soll, weil die Bewohner zwischendurch einen Extra-Schwatz mit einer Betreuungsperson halten oder diese die Gartenpflanze giesse. Vorliegend werde sie dafür bestraft, dass sie ihre Pflegekosten zu reduzieren versucht habe, indem sie gemäss Vorinstanz von den gegenüber dem Pflegeheim reduzierten Kosten nur die Hälfte habe abziehen können. Die professionelle Betreuung habe dem Erhalten der Lebensfreude gedient und sie sei auf intensive Unterstützung angewiesen gewesen, weshalb die vollen Kosten abzugsfähig seien.

E. 4.8

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob vorliegend eine Ausscheidung in Lebenshaltungskosten und behinderungsbedingte Kosten geboten war. Falls ja, wird in einem zweiten Schritt geprüft, ob die Höhe der geschätzten Kosten dem Willkürverbot standhält. Gemäss dem von der Pflichtigen eingereichten ärztlichen Fragebogen sei an 5 Tagen pro Woche und 6 Stunden pro Tag Hilfe bei der Körperpflege, beim Kochen, Einkaufen, Putzen und bei Gartenarbeiten nötig. Die Pflege sozialer Kontakte, die Teilnahme am gesellschaftlichen Leben (z. B. Besuch von Konzerten, Sportanlässen) oder der Kontakt mit Ämtern und Behörden sei nur unter Inanspruchnahme von Dritthilfe möglich. Der ärztliche Fragebogen wurde am 25. September 2023 ausgefüllt. Gemäss Nachtragsbericht vom 6. Juni 2024 korrigierte die Ärztin den Fragebogen dahingehend, dass die Pflichtige täglich Hilfe benötige. Dieser im Nachgang zur hier interessierenden Steuerperiode 2021 erstellte Fragebogen und der Nachtrag vermögen über den gesundheitlichen Zustand der Pflichtigen in der Steuerperiode 2021 nur bedingt Auskunft zu geben. Es kann davon ausgegangen werden, dass sich der Zustand der Pflichtigen in den folgenden Steuerperioden verschlechterte, was schliesslich zu ihrem Heimübertritt im Juni 2024 führte. Aus den täglich erstellten Rapporten des Pflegeservices H für das Jahr 2021 ergeben sich indes zahlreiche Hinweise auf den Gesundheitszustand der Pflichtigen: So war die Pflichtige in der Lage, alleine das Haus zu verlassen und ihren Kontakten und Interessen nachzugehen. Die Pflichtige nahm zahlreiche Termine ausser Haus wahr, ohne dass eine Begleitung des Pflegeservices H notwendig gewesen wäre (12.1.21: "Fr. A geht um 13.00 und ist weg bis ca. 18.00. Sie schickt mich nach Hause."; 13.1.21: "Fr. A hat Termin am Nachmittag."; 19.1.21: "Fr. A geht um 14.00 Uhr."; 23.1.21: "Fr. A ist noch eine Freundin besuchen gegangen."; 27.1.21: "Am Nachmittag ist sie [...] in die Kulturstunde gegangen."; 14.2.: "Fr. A macht einen Besuch."; 17.2.21: "Fr. A war am Nachmittag weg ..."; 28.3.21: "Fr. A ist am Nachmittag eine Freundin besuchen gegangen."; 30.3.21: "Fr. A hat um 10.00 einen Termin in der Stadt"; 7.4.21: "sie geht zur Kunstgeschichte"; 21.4.21 (dito am 12.5.21): "Fr. A ist in Kurs gegangen bis um 16.00."; 16.5.21 (dito am 16.6.21): "Am Mittag ist sie eingeladen."; 4.7.21: "Fr. A tritt sich mit ihrer Familie in G."). Namentlich

ging die Pflichtige selbst zum Arzt (2.3.21, 29.9.21) und in die Apotheke (2.10.21), ins Museum mit einer Bekannten/Freundin (13.6.21, 21.8.21) oder in die Kulturstunde sowie an Anlässe zur Kunstgeschichte (27.1.21, 7.4.21, 21.4.21, 12.5.21, siehe schon oben). Dass die Pflichtige keine sozialen Kontakte mehr hätte pflegen können oder keine externen Termine ohne Dritthilfe mehr hätte wahrnehmen können, trifft demnach für die Steuerperiode 2021 nicht zu. Die Pflegerin widmete sich während ihrer Anwesenheit einerseits dem Haushalt, andererseits leistete sie der Pflichtigen ausgedehnt Gesellschaft in Form von Gesprächen, gemeinsamem Zeitunglesen und Fernsehen (Sternstunde), Spiele spielen, Tee trinken, gemeinsamem Kochen und Essen. Teils begleitete sie sie zum Einkaufen (Gartencenter; Stützstrümpfe) oder auf einen Ausflug (Kyburg und Karthause Ittingen). In medizinischer Hinsicht kontrollierte die Pflegerin die Medikamenteneinnahme und unterstützte die Pflichtige bei der Körperpflege, bei Schmerzen und Sorgen in Bezug auf die Familie. Aus dem täglichen Rapport ergeben sich somit gemessen am damaligen Gesundheitszustand der Pflichtigen (weitgehend selbständige Lebensführung, selbständige Pflege ausserhäuslicher Kontakte, geringe physische Einschränkungen) weit über die medizinische Pflege und Betreuung hinausgehende Dienstleistungen des Pflegeservices H. Bei dieser Sachlage war eine Abgrenzung der behinderungsbedingten Kosten zu den Lebenshaltungs- und Luxuskosten zwingend notwendig, denn abzugsfähig sind nur die Ausgaben, die in einem direkten Zusammenhang mit der gesundheitlichen Beeinträchtigung stehen (siehe E. 4.1). Bezüglich der Pflegerin F liegen keine Arbeitsrapporte in den Akten, weshalb auch hier eine Schätzung vorgenommen werden musste. Da die Pflichtige den Nachweis, dass es sich bei den Fr. 86'286.- allesamt um behinderungsbedingte Kosten handelt, nicht erbringen konnte, scheidet der Unrichtigkeitsnachweis. Demzufolge ist eine Kürzung im Umfang jener Kosten des externen Aufenthalts oder der Pflege zu Hause vorzunehmen, die das notwendige und übliche Mass übersteigen (Kreisschreiben der ESTV Nr. 11 vom 31. August 2005 über den Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten, Ziff. 4.2 S. 7). Sodann sind auch die Kosten eines Heimaufenthalts um diejenigen Kosten zu kürzen, die für Lebenshaltungskosten im eigenen Haushalt hätten aufgewendet werden müssen (BGr, 12. Januar 2017, 2C_479/2016, E. 3.5; siehe auch das Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich zu den Abzügen der Krankheits- und Unfallkosten sowie der behinderungsbedingten Kosten vom 19. Juli 2005, in der Fassung vom 18. September 2012/5. Juni 2013, ZStB Nr. 19/002, Ziff. 3c; Kreisschreiben ESTV Nr. 11, Ziff. 4.3.4 S. 8). Die implizit gerügte Verletzung des Gleichbehandlungsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV) im Verhältnis zu Heimbewohnern, welche ebenfalls eine Kürzung der Kosten im Umfang der Lebenshaltungs- und Luxuskosten hinzunehmen haben, liegt damit nicht vor.

E. 4.9

Misslingt der Unrichtigkeitsnachweis, kann das Verwaltungsgericht die Ermessenseinschätzung nur in Bezug auf ihre Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüfen (RB 1994 Nr. 45 E. a). Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie nach den Akten sachlich nicht begründbar ist, namentlich weil sie pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann und damit als geradezu unmöglich erscheint (siehe E. 4.5; vgl. auch BGr, 25. August 2021, 2C_153/2021, E. 4.1 = StR 76/2021, S. 794).

E. 4.10

Die Vorinstanz schätzte die behinderungsbedingten Kosten auf die Hälfte der geltend gemachten Kosten. Eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung ist so auszugestalten, dass der Grundgedanke der jeweiligen Schätzung erkennbar ist (Richner et al., Art. 131 N. 35). Die amtliche Schätzung hat pflichtgemäss, auf die Annäherung an den wirklichen Sachverhalt ausgerichtet zu sein, was eine umfassende Würdigung des Aktenstands im Licht der Lebenserfahrung erfordert (Zweifel et al., § 20 N. 19). Das Steuerrekursgericht nahm die Schätzung im Licht der Tatsache vor, dass die Lebensführung der Pflichtigen grundsätzlich noch selbständig funktionierte und die sechsstündige Pflege, abzüglich der krankenpflegerischen Grundpflege von ½ Stunde, im wesentlichen Umfang auch aus Gesellschaft leisten bestand. Dies ergibt sich direkt aus den täglichen Protokollen des Pflegeservices H. Vor diesem Hintergrund vermochte die Vorinstanz die Schätzung zu plausibilisieren und erscheint die Zulassung der behinderungsbedingten Kosten im Umfang der Hälfte der geltend gemachten Kosten nicht als willkürlich. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden und es erübrigt sich die eventualiter beantragte Rückweisung der Sache zu weiteren Abklärungen an das kantonale Steueramt.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1954 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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