

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

**Entscheid vom 6. Juli 2007**

In den Beschwerdesachen **(4F 07 44/45)**

**die Eheleute A.,**

**Beschwerdeführer,**

gegen

die **Kantonale Steuerverwaltung**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg,

**Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Abzüge für Fremdbetreuungskosten der Kinder / behinderungsbedingte Kosten  
(Einspracheentscheid vom 19. Januar 2007;  
direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2005)**

**hat sich ergeben:**

- A. In ihrer Steuererklärung, welche sie am 13. Oktober 2006 für die Steuerperiode 2005 einreichten, machten die Eheleute insbesondere einen Abzug von 8'000 Franken für Fremdbetreuungskosten der Kinder (Code 6.21) sowie einen Abzug für Kosten infolge Hilflosigkeit (Rollstuhl) im Betrag von 2'000 Franken (Code 6.36) geltend.

Gemäss der am 14. Dezember 2006 eröffneten Veranlagungsanzeige wurden diese Abzüge für die Kantonssteuer gewährt, hingegen für die direkte Bundessteuer verweigert.

- B. Am 12. Januar 2007 erhoben die Eheleute gegen diese Veranlagungen Einsprache mit folgendem Wortlaut:

*Wir bitten Sie, uns eine Möglichkeit einzuräumen effektiv entstandenen Kosten der Kinderbetreuung infolge Erwerbstätigkeit beider Ehegatten zu berücksichtigen.*

*Die Ehegattin ist zu 90% erwerbstätig. Dadurch steht der Steuerverwaltung ein zusätzliches Einkommen zur Verfügung, welches in der Steuererklärung für das Jahr 2005 netto mit 99'588 CHF deklariert ist. Der Ehegatte ist 100% erwerbstätig.*

*Infolge der Erwerbstätigkeit der Ehegattin ergeben sich Ausfälle und Kosten im privaten Haushalt. Um dies zu kompensieren, ist eine Person, B., zwischen 60 - 70% im Haushalt beschäftigt. B. ist ordentlich bei den zuständigen Behörden angemeldet, leistet die dem entsprechenden Geldbeiträge (AHV, ALV, NBU, BVG) und erfüllt im Haushalt summarisch folgende wesentliche Tätigkeiten:*

- Arbeitskraft zur Unterstützung bei der Kinderbetreuung (Betreuung bei den Aufgaben, Frühstück, Mittagessen, Abendessen vorbereiten, Baden, Putzen, Waschen, Kleidung usw.)*
- Arbeitskraft zum Ersatz der Haushaltstätigkeiten der Ehefrau*
- Arbeitskraft zum Ersatz der Unterstützungen, welche die Ehefrau aufgrund der körperlich bedingten Hilflosigkeit / Invalidität des Ehegatten leisten würde.*

*Durch die ordentlich angemeldete und steuerpflichtige Hilfskraft entstehen uns folgende Kosten, die wir Sie bitten, entsprechen dem Vorjahr in der Steuerabrechnung 2005 zu berücksichtigen:*

Kostenaufstellung für die Periode 1. Januar 2005 - 31. Dezember 2005

	<u>CHF</u>	
<i>Nettolohn (gem. Lohnausweis 2005)</i>	<i>28'537.95</i>	<i>Beilage 1</i>
<i>Jahreskosten Ausgleichskasse des Kantons Freiburg</i>	<i>2'250.75</i>	<i>Beilage 2</i>
<i>BVG Auffangeinrichtung</i>	<i>1'619.50</i>	<i>Beilage 3</i>
<i>Berufs- und nicht-Berufsunfallversicherung (Vertrag und Abrechnung)</i>	<i>528.50</i>	<i>Beilage 4</i>
	<u><i>32'936.70</i></u>	
<i>Summe</i>	<u><i>32'936.70</i></u>	

*Die Entschädigung für das Kilomergeld gehört gemäss Arbeitsvertrag zu den Spesen, d.h. erfolgt nach Vorliegen, abgerechnet zu einem pauschalen Satz von 70 Rappen / Kilometer. Hierzu liegen keine genauen Aufzeichnungen vor. Sie betragen im Jahr 2005 schätzungsweise 400 - 500 CHF.*

*Dem von Ihnen gewährten Pauschalabzug von 4'000 CHF / pro Kind stehen somit tatsächlich entstandene und effektiv nachgewiesene Kosten von 32'936.70 CHF gegenüber.*

*Im Ausmass, wie wir keine Entlastung für diese Kosten finden, sehen wir keine andere Möglichkeit als die Unterstützung durch unsere Haushälterin oder das berufliche Engagement der Ehegatten massiv zu reduzieren, insbesondere, da die Betreuungsphasen an einen kritischen Punkt angelangt sind und sich intensiviert werden müssen. Wir würden derartige Schritte sehr bedauern, denn sie würde keine win-win Situation hervorbringen und auch zu einem Verlust an Steuersubstrat führen."*

Mit Entscheid vom 19. Januar 2007 wies die Kantonale Steuerverwaltung die Einsprache sowohl bezüglich der Kantonssteuer als auch der direkten Bundessteuer ab. Zur Begründung legte sie insbesondere dar, gemäss Art. 34 DBG und Art. 35 DStG könnten private Lebenshaltungskosten, denen die Auslagen für eine Haushalthilfe grundsätzlich zuzuordnen seien, nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Unter gewissen Umständen könnten die Kosten für eine Haushalthilfe zwar als Kinderbetreuungskosten in Betracht gezogen werden; dabei betrage jedoch der gesetzliche Maximalabzug 4'000 Franken pro Kind. Im vorliegenden Fall sei dieser höchstmögliche Abzug von 8'000 Franken gewährt worden und ein zusätzlicher Abzug sei ungeachtet höherer Kosten für die Kinderbetreuung ausgeschlossen. Schliesslich sei auch der gesetzlich vorgesehene Abzug von 2'000 Franken für erwerbstätige steuerpflichtige Personen im Rollstuhl, die keine IV-Rente beziehen, berücksichtigt worden.

C. Mit Eingabe vom 16. Februar 2007 reichten die Eheleute bei der Kantonalen Steuerverwaltung gegen den Einspracheentscheid folgende Beschwerde ein:

*"Den von Ihnen akzeptierten, pauschalen Abzügen für die Fremdbetreuung der Kinder, 2 x 4'000 CHF (Ziff. 6.21), sowie dem Pauschalbetrag von 2'000 CHF für erwerbstätige steuerpflichtige Personen im Rollstuhl, stehen unsererseits effektiv entstandene und nachgewiesene Kosten von 32'936.70 CHF gegenüber.*

*Wir beschweren uns gegen Ihren Entscheid. Die Differenz müsste, aus der Sicht der tatsächlichen Gegebenheiten, unseres Erachtens wahrscheinlich weitestgehend unter Ziff. 4.37 als Assistenzkosten erfasst werden.*

*Die erwerbstätige, steuerpflichtige Person wird aufgrund ihrer Behinderungen ihren erwerbsentgeltlichen Beschäftigungsgrad reduzieren müssen. Die entsprechenden Verfahren hinsichtlich der Invalidität sind offiziell eingeleitet. Die behinderte Person kann keine wesentlichen Beiträge im Haushalt leisten. Sie kann sich mit entsprechenden medizinisch-therapeutischen Massnahmen phasenweise selbstständig verpflegen, beansprucht allerdings Unterstützung und Assis-*

*tenz, insbesondere bei den täglichen Verrichtungen, wozu die Haushälterin beiträgt. Es handelt sich um eine chronisch Erkrankung, deren Verlauf in Schüben erfolgt. Aus diesem Grund variiert der Unterstützungsbedarf. Entsprechend ist es derzeit schwierig, in einer genauen jährlichen Abgrenzung, wie sie beispielsweise in einer Jahresrechnung gegeben sein muss, den Beitrag exakt zu bemessen, der von der Haushaltshilfe erbracht wird, z.B. schätzungsweise 30 oder 50%."*

Darauf hin teilte die Kantonalen Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 19. Februar 2007, welches am darauffolgenden Tag der Post übergeben wurde, mit, die Beschwerde müsse gemäss der Rechtsmittelbelehrung auf dem Einspracheentscheid direkt beim Verwaltungsgericht eingereicht werden.

In der Folge stellten die Eheleute am 27. Februar 2007 dem Verwaltungsgericht eine Kopie ihrer Beschwerdeschrift vom 16. Februar 2007 zu. Im Begleitschreiben legen sie insbesondere noch dar, sie seien irrtümlicherweise davon ausgegangen, dass die Beschwerde an die Kantonale Steuerverwaltung zu adressieren sei, welche sie dann an die Rekurskommission weiterleitete. Das Schreiben der Kantonalen Steuerverwaltung sei ihnen in einem Zeitpunkt zugestellt worden, in dem sie mit ihren Kindern in den Schulferien weilten (bis zum 25. Februar 2007). Deshalb hätten sie die Eingabe erst jetzt auch noch beim Verwaltungsgericht eingereicht. Unter diesen Umständen sei jedoch die Beschwerde "dennoch zu berücksichtigen", obwohl "die formellen Beschwerdefristen mittlerweile verstrichen" seien.

Der mit Verfügung vom 28. Februar 2007 festgesetzte Kostenvorschuss von 300 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 1. bzw. 10. Mai 2007 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie hält an ihrem Standpunkt fest, dass die Kosten für die Haushaltshilfe nicht zu höheren Abzügen Anlass gebe. Sie betont insbesondere noch, der Beschäftigungsgrad der Beschwerdeführer (90 bzw. 100 %) entspreche praktisch einem Vollpensum. Zudem sei aus dem Lohnausweis des Ehegatten ersichtlich, dass im Jahre 2005 keine Taggelder aus einer Versicherung ausbezahlt worden seien. Es sei daher davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige während der ganzen Steuerperiode (wie in den Vorjahren) seiner Beschäftigung habe nachgehen können. Aufgrund des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung (1-011-D-2005-d) müsse festgestellt werden, dass der Steuerpflichtige weder eine Invalidenrente bezogen, noch ein ärztliches Attest über die Schwere der Behinderung eingereicht habe. Grundsätzlich könne davon ausgegangen werden, dass die Ehegattin (als Ärztin) ihrem Ehemann helfe, die Einschränkungen im Zusammenhang mit der Behinderung zu bewältigen. Dass die Haushaltshilfe eine gewisse Entlastung bringe, sei nachvollziehbar, zumal die Ehegattin einer Vollzeitbeschäftigung im Inselspital nachgehe. Im massgebenden Zeitraum sei die Behinderung jedoch noch nicht so ausgeprägt ge-

wesen, wie sie in der Beschwerde mit Blick auf die Zukunft beschrieben werde.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

Am 13. Juni reichten die Beschwerdeführer ihre Gegenbemerkungen ein, wobei sie (wie schon in der Beschwerdeschrift) weiterhin das Verwaltungsgericht mit der Kantonalen Steuerverwaltung verwechseln und übersehen, dass es sich dabei um zwei voneinander völlig unabhängige Behörden handelt. Darin legen sie ergänzend insbesondere noch dar, es sei hinlänglich bekannt, dass die beiden Berufe (offizielles Anstellungspensum von 90 % der Ehefrau und von 100 % des Ehemannes) "sehr viele ausserordentliche Zeiten beanspruchen, z.B. regelmässige Wochenenddienste, Übernachtungen ausserhalb oder Auslandseinsätze". In jedem Fall brauche es organisatorische Massnahmen, damit die Kinder einen strukturierten Tagesablauf beibehalten könnten. Ebenso erforderten die Nachschul-Aktivitäten der Kinder sehr viel Transfer, der auch wiederum organisiert werden müsse. An dieser Stelle sei oft die Haushälterin eingesprungen, da die Eltern berufstätig abwesend gewesen seien. Dennoch nähmen beide Beschwerdeführer - so gut wie möglich - viele Aktivitäten in der Haushaltung wahr, wobei sie jedoch auf eine Haushalthilfe zurückgreifen müssten. Von dieser notwendigen Organisation profitiere übrigens auch der Staat. Im Übrigen sei die Haushalthilfe auch angestellt worden, um einige Defizite aus der Situation des Ehemannes (Behinderung) zu kompensieren. Sie erledige schätzungsweise zu 30 - 50 % ihrer Zeit Aufgaben, die der Ehemann nicht mehr bewältigen könne. Im Weiteren treffe es zwar zu, dass er keine Taggelder bezogen habe. Dies sei jedoch nur deshalb so, weil sein Arbeitgeber den Krankheitsausfall mit einer Lohnfortzahlung decke. Insgesamt sei er im Jahre 2005 227,6 Stunden krank gewesen. Zudem ergebe sich aus dem beigelegten Arztzeugnis, dass er vom 15. September bis zum 16. Oktober 2005 in stationärer Behandlung und mithin völlig arbeitsunfähig gewesen sei. Er kämpfe gegen eine voranschreitende Krankheit und versuche nicht zu beweisen, dass er sie habe. Dass er sich nur noch geringfügig am Stock und in der Regel mit dem Rollstuhl fortbewegen könne, sei aus dem Arztbericht ersichtlich. Schliesslich seien die Äusserungen der Vorinstanz in ihrer Beschwerdeantwort gar nicht nachvollziehbar, ethisch fragwürdig und verletzend. Wolle man etwa behaupten, die Ehegattin würde die Einschränkungen im Zusammenhang mit der Behinderung nicht bewältigen, wenn sie anstatt Ärztin gelernte Hairstylistin oder Verkäuferin wäre? Dieser zentrale und schmerzhaft kommentar zeige, dass "Sie keine Ahnung haben worüber Sie in unserem Einzelfall urteilen. Wir werden den Eindruck nicht los, dass es aus Ihrer Sicht sinnvoller wäre, die Spitex zu involvieren und die beiden Kinder in ein Heim abzutreten."

Diese Gegenbemerkungen wurden der Vorinstanz zur Information zugestellt.

## **Der Steuergerichtshof zieht in Erwägung:**

### **I. Anwendbares Verfahrensrecht, Vereinigung der Verfahren**

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Insofern sind die Kantone auch in der Bestellung und Organisation der Steuerrekurskommission grundsätzlich frei (vgl. RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in Zweifel* / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N 3 ff. zu Art. 104 DBG). Dementsprechend bestimmen Art. 4 Abs. 1 und 2 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht, welches Beschwerdeinstanz im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG ist, unter Vorbehalt anderslautender Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 140 ff. DBG) sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) subsidiär zur Anwendung.
- b) Art. 42 Abs. 1 lit. b VRG sieht vor, dass Eingaben, die den gleichen Gegenstand betreffen, aus wichtigen Gründen in einem einzigen Verfahren vereinigt werden können.

Im vorliegenden Fall erschien es von Beginn weg (Einreichung der Rechtsmittel) angebracht, die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (4F 07 44) und den Rekurs betreffend die Kantonssteuer (4F 07 45) im gleichen Verfahren zu vereinigen. Die entsprechenden Veranlagungen bilden nämlich Gegenstand desselben Einspracheentscheides und es wurde vor dem Verwaltungsgericht auch bloss eine einzige Rechtsschrift eingereicht. Im Übrigen stehen die beiden Rechtsmittel nicht nur prozessual, sondern auch sachlich in einem engen Zusammenhang, werden doch im Wesentlichen übereinstimmende Rechtsfragen aufgeworfen.

Trotz der Vereinigung der Verfahren sind jedoch im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 130 II 509, Erw. 8.3) die beiden vom Steuergerichtshof zu fällenden Entscheide (direkte Bundessteuer bzw. Kantonssteuer) grundsätzlich in Begründung und Dispositiv klar auseinanderzuhalten. Im Falle einer allfälligen Anfechtung des Urteils beim Schweizerischen Bundesgericht sind in der Beschwerdeschrift ja auch spezifische Begehren und Begründungen, welche der betroffenen Steuer angepasst sind, zu formulieren.

## II. Direkte Bundessteuer (4F 07 44)

2. a) Gemäss Art. 140 Abs. 1 DBG kann der Steuerpflichtige gegen den Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Die Frist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tag (Art. 133 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 4 DBG).
- b) Im vorliegenden Fall haben die Beschwerdeführer ihre Beschwerdeschrift unbestrittenermassen um wenige Tage verspätet beim Verwaltungsgericht eingereicht. Das schadet ihnen jedoch unter den gegebenen Umständen nicht. Massgebend ist, dass ihre Eingabe zunächst fristgemäss an die Kantonale Steuerverwaltung gesandt worden ist, welche sie gemäss Art. 16 Abs. 2 VRG an das zuständige Verwaltungsgericht hätte weiterleiten müssen. Art. 28 Abs. 2 VRG sieht ausdrücklich vor, dass die Frist als eingehalten gilt, wenn die Partei rechtzeitig an eine unzuständige Behörde gelangt.

Demzufolge ist auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer einzutreten.

3. a) In der Sache selbst ist zunächst festzustellen, dass das DBG im Gegensatz zum kantonalen Recht keine Sondervorschrift über die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten enthält. Insofern besteht also keine entsprechende ausdrückliche gesetzliche Grundlage. Erst die am 20. Juni 2002 verabschiedete Gesetzesrevision eröffnete in einem neuen Art. 33 Abs. 1 lit. c<sup>bis</sup> - unter gewissen Voraussetzungen - die Möglichkeit zum Abzug von Kinderbetreuungskosten (vgl. BBl 2003, S. 4499). Der Souverän hat jedoch diese Vorlage abgelehnt.
- b) Man könnte sich also höchstens noch fragen, ob - wenn beide Eltern erwerbstätig sind - solche Kosten auch unter den Begriff der abzugsfähigen Gewinnungskosten im Sinne von Art. 25 bzw. 26 Abs. 1 lit. c DBG fallen können. Diesbezüglich besteht jedoch eine ständige Rechtsprechung und herrschende Lehre, wonach es abgelehnt wird, die Kosten der Kinderbetreuung als Gewinnungskosten (Berufskosten) zu qualifizieren (vgl. insbesondere BGE 124 II 29 E. 3d; BGE 2A.681/2004 vom 10. Dezember 2004, [www.bger.ch](http://www.bger.ch) unter der Rubrik Rechtsprechung; VGE FR 4.4.1997 in FZR 1997, S. 146; unveröffentlichtes Urteil des Steuergerichtshofes vom 20.2.2004 i.S. P.G.; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 23 ff. zu Art. 25; MARKUS REICH in Zweifel / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, N 7 f. zu Art. 34 DBG; PETER AGNER / BEAT JUNG / GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 2 zu Art. 34; je mit weiteren Hinweisen).

- c) Unter diesen Umständen fällt der unter diesem Titel beantragte Abzug im Bereich der direkten Bundessteuer zum Vornherein ausser Betracht. Daran ändert entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer auch die Tatsache nichts, dass der Staat vom Steuersubstrat profitiert, welches durch die doppelte Erwerbstätigkeit und die Entlohnung der Haushalthilfe generiert wird. Die Beschwerdeführer scheinen zu übersehen, dass es weder im Ermessen der Verwaltung noch Sache des Richters sein kann, allenfalls in Missachtung der gesetzlichen Vorgaben nach eigenem Gutdünken Abzüge zu gewähren. Es entspricht dies dem demokratischen Prinzip und dem Grundsatz der Gewaltentrennung. Welche materiellrechtlichen Grundsätze gelten, soll das Parlament und letztlich das Volk verbindlich festlegen. Ob und in welchem Ausmass Kinderbetreuungskosten bzw. Kosten für Haushalthilfen bei Doppelverdienerehepaaren steuerlich abzugsfähig sind, ist insofern Ergebnis eines rechtspolitischen Entscheides, der vom Richter zu respektieren ist.

Demzufolge erweist sich die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet.

4. a) Die Beschwerdeführer machen subsidiär geltend, zumindest ein Teil (schätzungsweise 30 - 50 %) der Kosten für die Haushalthilfe seien behinderungsbedingt und dementsprechend unter Code 4.37 in Abzug zu bringen.
- b) Mit Beschluss vom 25. Juni 2003 hat der Bundesrat das Behindertengleichstellungsgesetz (BehiG), das von den eidgenössischen Räten am 13. Dezember 2002 verabschiedet worden ist, auf den 1. Januar 2004 in Kraft gesetzt. Damit waren - ab dem 1. Januar 2005 - auch Änderungen im DBG und im StHG verbunden. So wurde der bisherige gemeinsame Abzug für die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten nunmehr aufgeteilt, wobei die (selbst getragenen) behinderungsbedingten Kosten aufgrund des neuen Art. 33 Abs. 1 lit. h<sup>bis</sup> DBG vollumfänglich, d. h. ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes, zum Abzug gebracht werden können.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat zur näheren Erläuterung der diesbezüglich neuen Bestimmungen des DBG das Kreisschreiben Nr. 11 vom 31. August 2005 über den "Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten" erlassen, welches das frühere Kreisschreiben Nr. 16 vom 14. Dezember 1994 ersetzt. Danach sind insbesondere auch Kosten der aufgrund einer Behinderung notwendigen Hilfe im Haushalt und bei der Kinderbetreuung abzugsfähig. Voraussetzung für die uneingeschränkte Abzugsfähigkeit ist das Vorliegen einer ärztlichen Bescheinigung (z. B. gemäss dem Fragebogen in der Beilage zum Kreisschreiben), worin attestiert wird, welche Haushaltstätigkeiten als Folge der Behinderung nicht mehr ohne Hilfe ausgeübt werden können bzw. ob eine Person behinderungsbedingt Dritthilfe für die Kinderbetreuung bedarf.

- c) Im vorliegenden Fall zeigen vor allem die eigenen Angaben der Beschwerdeführer in ihrer Steuererklärung - wo gar kein Abzug für behinderungsbedingte Kosten geltend gemacht wurde - sowie im Einspracheverfahren, dass die

Haushalthilfe (im massgebenden Zeitraum des Steuerjahres 2005) hauptsächlich zur Kinderbetreuung und Haushaltsführung wegen der praktisch vollen Erwerbstätigkeit beider Beschwerdeführer angestellt wurde. Das schliesst indessen nicht zum Vornherein aus, dass wenigstens ein Teil der Hilfe im Haushalt auch aufgrund der Behinderung des Ehemannes notwendig war und gegebenenfalls gemäss der neuen Gesetzesvorschrift abzugsfähig sein kann. Wenn die Vorinstanz in ihrer Beschwerdeantwort einwendet, das notwendige ärztliche Attest sei nicht eingereicht worden, so ist ihr entgegenzuhalten, dass es ihr aufgrund der Untersuchungsmaxime zunächst oblag, den Beschwerdeführer zur Einreichung des neu konzipierten Fragebogens für Ärzte aufzufordern. Im Rahmen des Einspracheverfahrens wurde jedoch gar keine Prüfung unter diesem - auch für die Verwaltung neuen - Aspekt vorgenommen und im angefochtenen Entscheid ist von dieser Frage überhaupt nicht die Rede. Demzufolge ist die Angelegenheit zwecks der notwendigen Abklärung und neuem Entscheid unter dem Gesichtspunkt der behinderungsbedingten Kosten an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend ist den Beschwerdeführern bloss ein bescheidener Kostenanteil aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG).

Es erscheint angemessen, diese anteilmässig herabgesetzte Gerichtsgebühr auf 50 Franken festzusetzen.

### **III. Kantonssteuer (4F 07 45)**

6. a) Gemäss Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die Kantonssteuern (DStG) sind Beschwerden gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde innert dreissig Tagen einzureichen (vgl. auch Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG). Die Beschwerdefrist beginnt an dem Tag zu laufen, der auf die Mitteilung des angefochtenen Entscheides folgt (Art. 27 Abs. 1 VRG, in Verbindung mit Art. 182 DStG).
  - b) Aus den gleichen Gründen, welche vorne in Erwägung 2 betreffend die direkte Bundessteuer dargelegt worden sind (Anwendbarkeit von Art. 16 Abs. 2 und Art. 28 Abs. 2 VRG), kann auch auf den Rekurs betreffend die Kantonssteuer eingetreten werden.
7. a) Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) anerkennt

die Kosten der (berufsbedingten) Kinderbetreuung weder als Gewinnungskosten im Sinne von Art. 9 Abs. 1, noch sieht es hierfür einen allgemeinen Abzug oder einen Sozialabzug vor. In der Referendumsvorlage für das Bundesgesetz vom 20. Juni 2003 über die Änderungen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung u. a. (vgl. BBl 2003, S. 4506) war der Kinderbetreuungsabzug - in der Form eines allgemeinen Abzugs - im neuen Art. 9 Abs. 2 lit. c<sup>bis</sup> StHG vorgesehen worden. Mit der Ablehnung dieser Vorlage durch den Souverän gilt weiterhin nur die intertemporalrechtliche Regelung von Art. 72c StHG (Fassung gemäss Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000), wonach kantonale Abzüge für die während der Erwerbstätigkeit der Eltern entstehenden Kinderbetreuungskosten bis zur Inkraftsetzung einer Bundesgesetzgebung über die Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung erlaubt bleiben. Ein entsprechender Abzug gilt jedoch nur nach Massgabe des kantonalen Rechts (vgl. BGE 2A.681/2004 vom 10. Dezember 2004, [www.bger.ch](http://www.bger.ch) unter der Rubrik Rechtsprechung).

Gemäss Art. 36 Abs. 1 lit. g DStG wird für nachgewiesene Betreuungskosten eines jeden Kindes unter 12 Jahren seit der Steuerperiode 2004 ein Betrag bis zu 4'000 Franken auf dem Einkommen der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten abgezogen, wenn beide einer Erwerbstätigkeit nachgehen (zur Entstehungsgeschichte dieser neuen Vorschrift vgl. insbesondere TGR 2000, S. 656 ff.).

- b) Im vorliegenden Fall ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit diesem pauschalierten Abzug eine Höchstgrenze gesetzt hat, von der auch bei tatsächlich höheren Betreuungskosten nicht abgewichen werden kann.

Im Übrigen ist aus den Gründen, welche bereits bezüglich der direkten Bundessteuer vorne in Erw. 3b dargelegt worden sind, ebenfalls eine Berücksichtigung der geltend gemachten Auslagen als Gewinnungskosten abzulehnen.

Demzufolge ist auch der Rekurs betreffend die Kantonssteuer in diesem Punkt abzuweisen.

8. In Übereinstimmung mit Art. 33 Abs. 1 lit. h<sup>bis</sup> DBG, sehen auch die Art. 34 Abs. 1 lit. h<sup>bis</sup> DBG und Art. 9 Abs. 2 lit. h<sup>bis</sup> StHG vor, dass die selbst getragenen behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person mit Behinderungen im Sinne des Behinderungsgleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 von den Einkünften abgezogen werden. Die vorne in Erwägung 4 bezüglich der direkten Bundessteuer gemachten Überlegungen gelten daher vorbehaltlos auch im Bereich der Kantonssteuer, so dass der Rekurs im gleichen Sinne teilweise gutzuheissen ist.

9. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend ist den Beschwerdeführern bloss ein bescheidener Kostenanteil aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG).

Es erscheint angemessen, diese anteilmässig herabgesetzte Gerichtsgebühr auf 100 Franken festzusetzen.

*402.137; 402.138*