

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2012.43

**Entscheid**

11. April 2012

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch RA Dr.iur. Oliver Untersander,  
Tappolet & Partner, Steuerberatung,  
Asylstrasse 77, Postfach 1110, 8032 Zürich,

**Rekurrent,**

gegen

**Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Nord,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2010**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) machte in seiner Steuererklärung 2010 unter anderem Krankheitskosten von Fr. 3'650.- (bzw. Fr. 544.- nach Abzug des Selbstbehalts von 5% des Reineinkommens) geltend, welche gemäss separater Aufstellung einen Betrag von Fr. 2'500.- unter dem Titel "Diabetes Typ 1, Pauschale, wie Vorjahre" beinhalteten. Mit Einschätzungsentscheid vom 31. Oktober 2011 setzte das Steueramt der Stadt B das steuerbare Einkommen des Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 auf Fr. 61'800.- fest, wobei es die abzugsfähigen Krankheitskosten unter Streichung des besagten Pauschalabzugs auf Fr. 0.- herabsetzte. Das steuerbare Vermögen wurde deklarationsgemäss auf Fr. 8'000.- festgesetzt.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 4. November 2011 Einsprache erheben mit dem Antrag, den Pauschalabzug von Fr. 2'500.- für Diabetes Typ 1 zu gewähren, da aufgrund dieser Krankheit eine andauernde, lebensnotwendige Diät im Sinn des Merkblatts des kantonalen Steueramts für Krankheits-, Unfall- und behinderungsbedingte Kosten notwendig sei. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 3. Januar 2012 ab.

C. Mit Rekurs vom 3./6. Februar 2012 liess der Pflichtige seinen Einspracheantrag erneuern und ausserdem eine angemessene Parteientschädigung beantragen. Das kantonale Steueramt schloss am 21. Februar 2012 auf kostenfällige Abweisung des Rekurses.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Von den Einkünften werden gemäss § 32 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese 5% der um die Aufwendungen gemäss §§ 26 - 31 StG verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen. Das Steuergesetz berücksichtigt damit die Kosten für die Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen und psychischen Gesundheit ausnahmsweise steuermindernd, obschon sie grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten gehören. Als abzugsfähige Kosten gelten alle Kosten zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit, bei welchen ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen den Kosten und einer gesundheitlichen Beeinträchtigung besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 32 N 12).

b) Laut Merkblatt des kantonalen Steueramts zu den Abzügen der Krankheits- und Unfallkosten sowie der behinderungsbedingten Kosten vom 19. Juli 2005 (ZStB I Nr. 19/000; Merkblatt) sind als Krankheitskosten insbesondere Auslagen für Arzt und von diesem verordnete Medikamente, Zahnarzt, Pflegepersonal, Aufenthalt in Spitälern und Heilstätten etc., ärztlich verordnete Therapien, Kuraufenthalte etc. sowie medizinische Apparate, Korrekturgläser etc. abzugsfähig. Ausserdem können auch die Mehrkosten einer ärztlich angeordneten Diät oder Spezialnahrung abgezogen werden, wobei im Fall einer andauernden, lebensnotwendigen Diät anstelle der tatsächlichen Mehrkosten auch eine Pauschale von Fr 2'500.- geltend gemacht werden kann.

c) Krankheitskosten im Sinn von § 32 lit. a StG stellen steuermindernde Tatsachen dar, welche gemäss den allgemeinen Beweislastregeln vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen sind (vgl. VGr, 4. November 1992, SB 92/0026; RB 1987 Nr. 35, auch zum Folgenden). Der Steuerpflichtige hat bis zum Ablauf der Rekursfrist die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittelofferte, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Es hat den Steuerpflichtigen weder zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten.

2. a) Der an Diabetes mellitus Typ 1 leidende Pflichtige macht geltend, er sei aufgrund seiner Krankheit nicht nur auf eine lebenslängliche Insulintherapie, sondern auch auf eine speziell für Diabetiker zusammengestellte Spezialernährung angewiesen. Dementsprechend erfülle er alle Voraussetzungen für den Pauschalabzug von Fr. 2'500.- für eine andauernde, lebensnotwendige Diät im Sinn des Merkblatts. Das kantonale Steueramt hält dem entgegen, der Pflichtige als Diabetiker müsse nicht Diät halten, sondern sich lediglich entsprechend seiner Insulintherapie ernähren, wodurch ihm gar keine Mehrkosten entstünden.

b) Anders als das Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten vom 31. August 2005 (Kreisschreiben), welches bei andauernden, lebensnotwendigen Diäten ebenfalls einen Pauschalabzug vorsieht, diesen jedoch bei Diabetes explizit ausschliesst und nur die effektiven Mehrkosten zum Abzug zulässt, gewährt das Merkblatt die Diätpauschale ohne entsprechende Einschränkung. Nachdem das Kreisschreiben nur für den Bereich der direkten Bundessteuer Geltung beanspruchen kann, müssen somit im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern auch Diabetiker, welche auf eine andauernde, lebensnotwendige Diät angewiesen sind, nach dem Wortlaut des Merkblatts den Pauschalabzug grundsätzlich beanspruchen können. Insofern stellt der blosser Verweis auf das Kreisschreiben im Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts keine hinreichende Begründung für die Verweigerung des Pauschalabzugs bei den Staats- und Gemeindesteuern dar; in der Rekursantwort wird dieses Argument vom kantonalen Steueramt denn auch nicht mehr vorgebracht.

Dessen ungeachtet ist aber der Abzug von – effektiven oder pauschalen – Diätkosten gemäss Merkblatt in jedem Fall nur gerechtfertigt, wenn der betroffene Steuerpflichtige auf ärztliche Anordnung hin eine besondere Diät einhalten muss und ihm dadurch tatsächlich Mehrkosten entstehen, wobei er diese steuermindernden Tatsachen darzutun und nachzuweisen hat. Diese Voraussetzungen sind beim Pflichtigen offensichtlich nicht gegeben. So macht er nicht einmal geltend, dass ihm durch seine (angebliche) Spezialernährung tatsächlich Mehrkosten entstehen, geschweige denn legt er diesbezüglich irgendwelche Belege vor. Sodann fehlt es auch an einer entsprechenden Verschreibung oder Bestätigung des Arztes, aus der hervorginge, dass der Pflichtige tatsächlich auf eine besondere Diät oder Spezialnahrung angewiesen ist. Dies ist denn bei Diabetikern in aller Regel auch gar nicht der Fall, gelten doch für sie

heutzutage im Allgemeinen dieselben Grundsätze einer gesunden und ausgewogenen Ernährung wie für gesunde Menschen (vgl. Broschüre "Ernährung bei Diabetes" der Schweizerischen Diabetes-Gesellschaft, [www.diabetesgesellschaft.ch](http://www.diabetesgesellschaft.ch)). Von einer andauernden, lebensnotwendigen Diät im Sinn des Merkblatts kann daher mangels Nachweis nicht die Rede sein. Mithin hat der Pflichtige in keinster Weise dargetan, dass er in der streitigen Steuerperiode Mehrkosten aufgrund einer ärztlich angeordneten Diät oder Spezialnahrung zu tragen hatte, und kann er somit auch keinen Abzug für solche Kosten beanspruchen. Demzufolge hat das kantonale Steueramt den Pauschalabzug von Fr. 2'500.- zu Recht nicht gewährt.

c) Soweit der Pflichtige darauf hinweist, dass ihm der fragliche Pauschalabzug in den Vorjahren immer gewährt wurde, kann er daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten. Denn Einschätzungen erwachsen allein im Dispositiv in Rechtskraft und frühere Veranlagungen sind für die Steuerbehörden in den nachfolgenden Steuerperioden grundsätzlich nicht verbindlich. Die Steuerbehörde kann und muss die rechtliche Würdigung gleicher Sachverhalte für jede Periode neu prüfen (BGr, 17. April 2007, 2A.400/2006).

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht diesem keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]