



Entscheid

24. Februar 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. A, geb. 1929, und seine Ehefrau B (geb. 1930; nachfolgend die Pflichtigen) wohnen im Alterszentrum D in E. In der Steuererklärung 2013 deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 89'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 89'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 833'000.-. Bei den Abzügen machten sie unter anderem Krankheitskosten im Umfang von Fr. 12'797.- geltend, von denen Fr. 10'800.- auf Betreuungskosten entfielen.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 2. Juli 2015 liess der Steuerkommissär die Betreuungskosten nicht zum Abzug zu. Dementsprechend setzte er das steuerbare Einkommen mit Fr. 100'900.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) fest; das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 833'000.-.

B. Eine von den Pflichtigen hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 23. September 2015 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 16./17. Oktober 2015 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, die Betreuungskosten in der deklarierten Höhe von Fr. 10'800.- einkommensmindernd zu berücksichtigen.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 10. November 2015 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen wird – soweit wesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Von den steuerbaren Einkünften können die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen abgezogen werden, soweit er die Kosten selber trägt und diese 5% der um die Aufwendungen (Art. 26 - 33 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG) verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen (Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG, in der Fassung vom 13. Dezember 2002). Die behinderungsbedingten Kosten können vom Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (SR.151.3, BehiG) abgezogen werden, soweit er die Kosten selber trägt (Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG). Eine analoge Regelung enthalten § 32 lit. a und § 31 Abs. 1 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997/13. Dezember 2004 (StG). Krankheits- und Unfallkosten entstehen aufgrund einer vorübergehenden Beeinträchtigung, während eine Behinderung dauerhaft ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 33 N 142 und N 164 DBG). Demnach sind die altersbedingten Beschwerden der Pflichtigen als Behinderung zu würdigen.

Das Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (nachfolgend Kreisschreiben) definiert die behinderte Person wie folgt (Ziffer 4.1):

"Ein Mensch mit Behinderung ist 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 fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Die Beeinträchtigung ist dauernd, wenn sie bereits während mindestens eines Jahres die Ausübung der genannten Tätigkeiten verunmöglicht oder erschwert hat oder voraussichtlich während mindestens eines Jahres verunmöglichen oder erschweren wird. Die Einschränkung der alltäglichen Verrichtungen, des sozialen Lebens, der Aus- und Weiterbildung oder der Erwerbstätigkeit muss ihre Ursache in der körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung haben (kausaler Zusammenhang).

Als behinderte Personen gelten in jedem Fall:

a) Bezüger von Leistungen gemäss dem Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG) vom 19. Juni 1959;

- b) Bezüger von Hilflosenentschädigungen im Sinne von Artikel 43^{bis} des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) vom 20. Dezember 1946, von Art. 26 des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung (UVG) vom 20. März 1981 und von Art. 20 des Bundesgesetzes über die Militärversicherung (MVG) vom 19. Juni 1992;
- c) Bezüger von Hilfsmitteln im Sinne von Artikel 43^{ter} AHVG, von Art. 11 UVG und von Art. 21 MVG;
- d) Heimbewohner und Spitex-Patienten, für die ein Pflege- und Betreuungsaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag anfällt.

Bei Personen, welche keiner der vorangehenden Personengruppen zugeordnet werden können, ist in geeigneter Weise (z.B. mit Hilfe eines Fragebogens; Muster in der Beilage) zu ermitteln, ob eine Behinderung vorliegt.

Eine leichte Beeinträchtigung, deren Auswirkungen – wie etwa bei einer Seh- oder Hörschwäche – durch ein Hilfsmittel einfach behoben werden können (Brille oder Hörgerät), gilt nicht als Behinderung. Dasselbe gilt, wenn die Beeinträchtigung einzig darin besteht, dass die betroffene Person eine Diät einhalten muss ..."

Als behinderungsbedingt gelten laut Ziffer 4.2 Kreisschreiben die notwendigen Kosten, die als Folge der Behinderung nach Ziffer 4.1 entstehen und weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben darstellen. Behinderungsbedingt sind gemäss Ziffer 4.3 insbesondere Assistenzkosten, Kosten für Haushaltshilfen und Kinderbetreuung, Kosten für den Aufenthalt in Tagesstrukturen, Kosten für Heim- und Entlastungsaufenthalte, Kosten für heilpädagogische Therapien und Sozialrehabilitationsmassnahmen, Transport- und Fahrzeugkosten, Kosten für Blindenführhunde, Kosten für Hilfsmittel, Pflegeartikel und Kleider, Wohnkosten sowie Kosten für Privatschulen.

Das Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich zu den Abzügen der Krankheits- und Unfallkosten sowie der behinderungsbedingten Kosten vom 19. Juli 2005 (ZStB I Nr. 19/000; nachfolgend Merkblatt) enthält entsprechende Regelungen für die Staats- und Gemeindesteuern. Hinsichtlich der Personen mit Behinderungen statuiert Ziffer 3b Folgendes:

"Eine Behinderung im vorliegenden Sinne setzt eine schwere und voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung voraus, die es 'erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben' (Art. 2 Abs. 1 des Behindertengleichstellungsgesetzes).

Als Personen mit Behinderungen, bei denen behinderungsbedingte Kosten anfallen, gelten im Wesentlichen:

- Bezüger von Hilflosenentschädigungen auf Grund der Bundesgesetze über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG), die Unfallversicherung (UVG) und die Militärversicherung (MVG)
- Bezüger von Leistungen auf Grund des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung (IVG)
- Bezüger von Hilfsmitteln auf Grund der Bundesgesetze über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG), die Unfallversicherung (UVG) und die Militärversicherung (MVG)
- Heimbewohner und Spitex-Patienten, bei denen ein täglicher Pflege- und Betreuungsaufwand von 60 Minuten und mehr anfällt

Im Kanton Zürich gelten Bewohner von Alters- und Pflegeheimen als Personen mit Behinderungen:

- im BESA-System (BewohnerInnen-Einstufungs- und Abrechnungssystem) ab BESA-Stufe 2;
- im RAI/RUG-System (Resident Assessment Instrument) in allen Gruppen mit Ausnahme der RUG-Gruppen PA0 (P00) und PAA (PA1).

In Fällen, in denen aufgrund der Einstufung nach dem Abrechnungssystem über die Pflegekosten unklar ist, ob ein täglicher Pflege- und Betreuungsaufwand von 60 Minuten und mehr anfällt, kann auch dann auf eine Behinderung geschlossen werden, wenn auf andere Art, z.B. über eine begründete Bestätigung der Pflegeeinrichtung, ein solcher Pflege- und Betreuungsaufwand nachgewiesen wird. Ein solcher Fall ist etwa denkbar, wenn ein täglicher Pflege- und Betreuungsaufwand von weniger als 60 Minuten abgerechnet, jedoch nachgewiesen wird, dass der tägliche Aufwand unter Berücksichtigung der Pflege und Betreuung durch nahestehende Personen 60 Minuten und mehr beträgt."

b) Krankheitskosten sowie behinderungsbedingte Kosten im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. h und lit. h^{bis} DBG bzw. § 32 lit. a StG stellen steuermindernde Tatsachen dar, welche gemäss den allgemeinen Beweislastregeln vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen sind (RB 1987 Nr. 35, auch zum Folgenden). Der Steuerpflichtige hat bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder zumindest anzubieten (RB 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittellofferte, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Es hat den Steuerpflichtigen weder

zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten.

2. a) Zur Begründung der Einspracheentscheide erwog das kantonale Steueramt, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten nach eigenen Angaben der Pflichtigen um Betreuungs- und nicht um Pflegekosten gehandelt habe. Auch hätten sie eingeräumt, dass der Betreuungsaufwand für beide Pflichtige auf Stufe 0 gemäss BESA-System liege. Laut Tax-Ordnung des Alterszentrums D würden die Pflegekosten und die Betreuungsleistungen für die Bewohner separat ausgewiesen in Rechnung gestellt. In der BESA Stufe 0 würden keine Pflegeleistungen erbracht und dementsprechend keine Pflegekosten erhoben. Wie aus der Tax-Ordnung ersichtlich sei, würden erst ab der BESA Stufe 1 Pflegekosten erhoben. Betreuungsleistungen würden für alle Bewohner in Rechnung gestellt. Die Tax-Ordnung des Alterszentrums unterscheide klar zwischen Pflegekosten und Betreuungsleistungen. Insofern sei nicht erkennbar, weshalb die ausgewiesenen Kosten für die Betreuung entgegen der Tax-Ordnung auch Pflegekosten umfassen sollten. Dem von den Pflichtigen erwähnten Schlussbericht des Bundesamtes für Gesundheit (BAG) lasse sich nichts anderes entnehmen. Wenn laut diesem die Betreuungskosten in den Pflegekosten enthalten seien, lasse sich nicht der Umkehrschluss ziehen, dass Betreuungskosten auch Pflegekosten umfassten. Mangels substantiierter Sachdarstellung gäbe es keinen Anlass, vom Grundsatz abzuweichen, dass die Heimkosten als Lebenshaltungskosten nicht abgezogen werden könnten, sondern nur die separat ausgewiesenen Pflegekosten. Schliesslich seien unentgeltliche Pflegeleistungen unter Ehegatten nicht abzugsfähig.

b) Die Pflichtigen bringen zur Begründung von Beschwerde und Rekurs vor, aufgrund des Schlussberichts des BAG dürfe nicht zwischen Pflege- und Betreuungskosten unterschieden werden. Dies leuchte deswegen ein, weil im hektischen Alltag eines Alters- und Pflegeheims eine klare Zuordnung der entstehenden Kosten nicht praktikabel sei. Die von ihnen bezahlten Betreuungskosten seien eine Quersubventionierung der Pflegekosten. Dies sei durch den Umstand bedingt, dass der Ehemann körperlich noch leistungsfähig sei und Pflegeleistungen an seiner Ehefrau selber erbringe, welche durchaus schon "BESA-Stufen würdig" seien. Unter diesen Umständen wäre es stossend, wenn die ihnen erwachsenden Betreuungskosten nicht als behinderungsbedingte Kosten voll zum Abzug zugelassen würden.

c) Dem hält das kantonale Steueramt in der Beschwerde-/Rekursantwort entgegen, aus der Bestätigung vom Alterszentrum D gehe einzig hervor, dass die Pflegekosten-Stufe 0 bei der Pflichtigen nur deshalb zum Zug komme, weil der Ehemann fast ausschliesslich für die tägliche Pflege der Ehefrau besorgt sei. Jedoch bleibe unklar, in welcher BESA-Stufe die Ehefrau ohne die Hilfe ihres Gatten eingestuft wäre.

3. a) Beim genannten Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung wie auch beim Merkblatt des kantonalen Steueramts handelt es sich um Verwaltungsverordnungen, d.h. um Dienstanweisungen einer Behörde, mit der eine einheitliche, gleichmässige und sachgerechte Praxis des Gesetzesvollzugs sichergestellt werden soll. Als blosse Verwaltungsverordnungen statuieren sie keine Rechte und Pflichten der Privaten und sind sie keine Rechtsquellen des Verwaltungsrechts (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, Rz 123 ff. mit Hinweisen). Das Steuerrekursgericht ist als Gericht bei der Auslegung des Gesetzes nicht an diese Dienstanweisungen gebunden, sondern prüft allein, ob die Veranlagung mit dem Steuergesetz übereinstimmt. Es berücksichtigt Verwaltungsverordnungen bei seiner Entscheidung allerdings, soweit diese eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegung der massgeblichen Bestimmung zulässt, weil es nicht ohne Not von einer einheitlichen Praxis der Verwaltungsbehörden abweichen will (BGE 122 V 19 E. 5b/bb S. 25, mit Hinweisen; vgl. auch BGE 132 V 200 E. 5.1.2 S. 203 f.). Vorliegend erscheint die vorne in E. 1a aufgeführte Ordnung des Kreisschreibens, welcher das Merkblatt inhaltlich entspricht, als differenziert und sachgerecht und daher gesetzeskonform. Davon geht denn auch der Pflichtige aus, indem er in seiner Rechtsschrift darauf Bezug nimmt.

b) Entgegen der Auffassung der Pflichtigen gelten somit steuerrechtlich gesehen nicht alle Bewohner von Alters- und Pflegeheimen als behindert, sondern nur dann, wenn der tägliche Pflegeaufwand mindestens 60 Minuten beträgt oder im BESA-System mindestens die Stufe 2 erreicht hat. Mit Bezug auf den Ehemann ist kein Pflegeaufwand erforderlich. Was die Ehefrau betrifft, kommt die Stufe 0 nur deswegen zum Zug, weil gemäss Bestätigung des Alterszentrums D vom ... 2015 der Ehemann für die tägliche Pflege besorgt ist. Nach dem in E. 1a a.E. Gesagten fällt die Berücksichtigung von Pflegeaufwand auch dann in Betracht, wenn dieser durch nahestehende Personen erbracht wird. Indessen geht weder aus dieser summarischen Bestätigung noch aus

den übrigen Akten hervor, ob der Pflegeaufwand für die Ehefrau in der vorliegend massgebenden Steuerperiode 2013 bereits die Stufe 2 erreicht hat oder nicht.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

c) Abschliessend ist anzufügen, dass das Steuerrekursgericht wie die Vorinstanz an die massgebenden, vorne wiedergegebenen Rechtsgrundlagen gebunden ist. Soweit die Pflichtigen Kritik am hiesigen System der Pflegefinanzierung üben, liegt es am Gesetzgeber, dieses zu ändern.

4. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]