



Entscheid

14. August 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

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

vertreten durch RA lic.iur. 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 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige bzw. die Pflichtigen) wurden am 11. Mai 2016 vom kantonalen Steueramt für die Steuerperiode 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 118'700.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 113'400.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 249'000.- (je Staats- und Gemeindesteuern) eingeschätzt. Dabei verweigerte ihnen das Amt u.a. die Mehrkosten der Verpflegung für die berufstätige Ehefrau sowie diverse Krankheitskosten, nämlich Diätpauschalen von je Fr. 2'500.- für beide Pflichtige (insgesamt Fr. 5'000.-), Kosten von Fr. 2'839.- für Gesundheitsmatratzen ihrer beiden Kinder sowie weitere Kosten von Fr. 1'300.- für eine Reittherapie der 13-jährigen Tochter D.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, die sich gegen die Aufrechnung der oben erwähnten und weiterer Kosten richtete, wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 28. August 2017 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 28. September 2017 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, die Einspracheentscheide aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2014 auf Fr. 109'900.- (direkte Bundessteuer) resp. Fr. 104'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbaren Vermögen auf Fr. 249'000.- festzusetzen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragten sie den Beizug sämtlicher Steuerakten ab der Steuerperiode 2009. Ferner beantragten sie die Zusprechung einer angemessenen Parteientschädigung.

In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 24. Oktober 2017 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Diese Stellungnahme nutzten die Pflichtigen zu weiteren Vorbringen und zur Einreichung weiterer Beweismittel, woraufhin das kantonale Steueramt den Verpflegungsmehrkostenabzug der Pflichtigen anerkannte.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Dem verfahrensrechtlichen Antrag auf Beizug der Steuerakten 2014 wurde entsprochen. Ebenso liegen die Steuerakten des Vorjahres bei den Akten. Hingegen besteht keine Notwendigkeit, die Vorakten früherer Jahre (ab Steuerperiode 2009) beizuziehen, da früher eingereichte Arztzeugnisse zum Nachweis von Diätpauschalen für die Einschätzung in der Steuerperiode 2014, wie noch darzulegen sein wird, nicht mehr relevant sind. Zudem begründen frühere Einschätzungen keine schützenswerte Vertrauensgrundlage, in späteren Veranlagungsperioden in einer gleich beurteilten Weise eingeschätzt zu werden (BGr, 19. März 2003, 2P.292/2002, NStP 2003, 37).

2 a) Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen (Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Dazu gehören u.a. die Berufskosten (Art. 26 DBG, § 26 StG) sowie die Krankheits- und Unfallkosten, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese 5% der um die Aufwendungen gemäss Art. 26-33 DBG und § 26-31 StG verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen (Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG, § 32 lit. a StG). Das Steuergesetz berücksichtigt damit letztere Aufwendungen steuermindernd, obschon sie grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten gehören.

b) Die als Berufskosten geltend gemachten Verpflegungsmehrkosten der Ehefrau in Höhe von Fr. 1'440.- wurden vom kantonalen Steueramt anerkannt, nachdem die Pflichtige ihre Arbeitszeitregelung in der Replik näher erläutert und eine Bestätigung ihres Arbeitgebers E über die einzuhaltende Mittagspausenzeit beigebracht hatte.

3 a) Streitig sind im vorliegenden Verfahren einzig noch die Krankheitskosten, welche die Pflichtigen nach Abzug der Selbstbehalte von Fr. 6'652.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 6'508.- (Staats- und Gemeindesteuern), entsprechend 5% der Nettoeinkommen von Fr. 133'055.- (direkte Bundessteuer) resp. Fr. 130'155.- (Staats- und Gemeindesteuern) bei gesamten im vorliegenden Verfahren geltend gemachten

Krankheitskosten von Fr. 13'980.- auf Fr. 7'327.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 7'472.- (Staats- und Gemeindesteuern), bezifferten. Dabei geht es einzig noch um die Anrechenbarkeit der beiden Diätpauschalen von je Fr. 2'500.- sowie der Kosten von Fr. 2'839.- für Gesundheitsmatratzen sowie weiterer Kosten von Fr. 1'300.- für eine Reittherapie. Alle übrigen Krankheitskosten, welche die Pflichtigen im vorliegenden Rechtsmittelverfahren in Höhe von Fr. 4'841.- (Selbstbehalte Fr. 1'500.- + Medikamentkosten Fr. 92.- + Zahnarztkosten Fr. 3'249.-) geltend machten, sind nicht mehr streitig.

b) Als abzugsfähig gelten gemäss den genannten Bestimmungen, die im DBG und im StG gleich lauten, allgemein 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, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 33 N 147 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 32 N 12 StG).

c) Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat die abzugsfähigen Kosten im Kreisschreiben Nr. 11 vom 31. August 2005 über den Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (nachfolgend KS Nr. 11) näher konkretisiert. Gleiches tat das kantonale Steueramt in seinem Merkblatt vom 19. Juli 2005 (in der Fassung vom 18. September 2012/5. Juni 2013) zu den Abzügen der Krankheits- und Unfallkosten sowie der behinderungsbedingten Kosten (ZStB Nr. 19/002, nachfolgend Merkblatt). Demnach sind als Krankheitskosten insbesondere Auslagen für ärztliche Behandlungen und ärztlich verordnete Medikamente, bestimmte Zahnbehandlungen, Heilmassnahmen, krankheits- oder unfallbedingte Pflege, Spital- und Heilstättenaufenthalte und dergleichen anrechenbar. Einige Auslagen, die nicht ohne Weiteres von den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten abgrenzbar sind, erfordern eine ärztliche Verordnung, die vor Antritt der betreffenden Massnahme ausgestellt werden muss. Eine erst nachträglich ausgestellte ärztliche Bescheinigung genügt nicht, selbst wenn die in Frage stehende Massnahme zweckmässig war und sogar zu einem Heilerfolg führte (BGr, 10. Juli 2009, 2C_103/2009). Nicht als Krankheitskosten abzugsfähig sind Auslagen, die nur mittelbar oder indirekt mit einer Krankheit oder einer Heilung bzw. einer Pflege in Zusammenhang stehen (z.B. Transportkosten zum Arzt, Besucherkosten, Ersatz von Bodenbelägen für Asthmatiker) sowie Aufwendungen, die lediglich der Prävention dienen.

d) Bezüglich der Kosten für Diäten bestimmt das KS Nr. 11 in Ziff. 3.2.10 Folgendes:

"Die Mehrkosten einer ärztlich angeordneten, lebensnotwendigen Diät (z.B. bei Zöliakie, Diabetes) können abgezogen werden. Gleiches gilt für die Mehrkosten von Spezialnahrung (Aufbau- und Sonderkost, Ergänzungsnahrung etc.), die auf ärztliche Anordnung hin eingenommen werden muss. Anstelle des Abzugs der effektiven Kosten kann bei andauernder, lebensnotwendiger Diät eine Pauschale von Fr. 2'500.- geltend gemacht werden. An Diabetes erkrankte Personen können jedoch nur die effektiven Mehrkosten zum Abzug bringen."

Ähnlich lautet die Regelung im kantonalen Merkblatt in Ziff. 2.b:

" Bei einer ärztlich angeordneten Diät oder Spezialnahrung können die Mehrkosten abgezogen werden. Anstelle des Abzugs der tatsächlichen Mehrkosten kann bei andauernden, lebensnotwendigen Diäten eine Pauschale von Fr. 2'500.- geltend gemacht werden (z.B. Zöliakie).

e) Als Verwaltungsweisung richten sich das Kreisschreiben und das Merkblatt zwar vorab an die Vollzugsorgane und ist für Gerichte nicht verbindlich. Diese berücksichtigen es aber bei ihrer Entscheidung, sofern es eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Das Gericht weicht nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Insofern wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Weisungen eine rechtsgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (BGE 133 V 346 E. 5.4.2, mit Hinweisen).

f) Krankheits- und Unfallkosten im vorstehenden Sinn stellen steuermindernde Tatsachen dar, welche gemäss den allgemeinen Beweislastregeln vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen sind (vgl. RB 1987 Nr. 35, auch zum Folgenden). Wegen der Abgrenzungsproblematik zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten einerseits und den präventiven Gesundheitsmassnahmen andererseits, sind an die Substanziierung der gesundheitlichen Beeinträchtigung und der zur Behebung oder

Linderung vorgesehenen Massnahmen vergleichsweise strenge Anforderungen zu stellen (BGr, 14. April 2008, 2C_722+723/2007, E. 3.2; VGr, 1. Oktober 2014, SB.2014.00093 und SB.2014.00094, E. 2.4, www.vgrzh.ch). Der Steuerpflichtige hat bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist 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.

4 a) Bei den von den Pflichtigen geltend gemachten Kosten für Gesundheitsmatratzen (Fr. 2'839.-) sowie für eine Reittherapie (Fr. 1'300.-) handelt es sich gerade um solche Kosten, die in einem "Graubereich" liegen, in welchem die Abzugsfähigkeit der entsprechenden Kosten nicht ohne weiteres bejaht oder verneint werden kann. Dies gebietet wie erwähnt eine erhöhte Substanziierungspflicht, damit beurteilt werden kann, ob die erwähnten Auslagen in erster Linie als krankheits- oder unfallbedingte Kosten im oben beschriebenen Sinn zum Abzug zugelassen werden können. Dieser Substanziierungspflicht sind die Pflichtigen nicht nachgekommen. Eine ärztliche Verordnung, die vor Tätigung der entsprechenden Auslagen ausgestellt sein muss (vgl. Ziff. 3 c), reichten die Pflichtigen nicht ein. Es wurden im Einspracheverfahren lediglich hinterher ausgestellte ärztliche Atteste eingereicht. Im Arztzeugnis vom ... Juni 2016 bestätigt Dr. F, dass D, Tochter der Pflichtigen, bei ihm wegen Rückenproblemen in Behandlung sei und er eine Hippotherapie als dienlich erachte und empfehle. Im zweiten Attest vom Juni 2015 bestätigt Dr. G, dass beide Kinder der Pflichtigen bei ihr wegen schwerer Allergie in Behandlung gewesen seien und sie Allergiker Bettmatratzen für sie als dienlich erachte und empfehle. Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren reichte die Pflichtige schliesslich noch eine von ihr selbst verfasste ärztliche Therapieverordnung, datiert vom 25. Mai 2015 ein, worin sie für ihre Tochter D eine "Hippotherapie, Beginn 2014 bis auf weiteres" anordnete.

b) Sowohl ärztliche Verordnungen wie auch Arztzeugnisse unterliegen wie jedes andere Gutachten der freien Beweiswürdigung. Der Beweiswert solcher Zeugnisse ist erheblich herabgemindert, wenn darin wesentliche Angaben zur gesundheitlichen Beeinträchtigung und zum Behandlungskonzept fehlen oder die Umstände darauf hin-

deuten, dass Gefälligkeitsgutachten ausgestellt wurden. Das von der Pflichtigen schliesslich selbst erstellte Attest hat den Stellenwert eines Parteigutachtens und weist, da die Pflichtige ein erhebliches Interesse an steuerlichen Abzügen hat und damit in eigener Sache befangen ist, so gut wie keinen Beweiswert auf, auch wenn die Pflichtige als Ärztin in der Lage ist, Diagnosen und Behandlungskonzepte zu erstellen.

c) Bezüglich der Reittherapie der 13-jährigen Tochter D ergeben sich aus den eingereichten Zeugnissen keine konkreten Angaben über deren gesundheitlichen Beeinträchtigung und zum Behandlungskonzept der Therapie. Die Pflichtige selbst machte über die gesundheitlichen Beschwerden ihrer Tochter keine genauen Angaben, weil sie sich auf das Arztgeheimnis beruft. Bestätigt wurde vom nachträglich konsultierten Arzt Dr. F einzig, dass D bei ihm wegen Rückenprobleme in ärztlicher Behandlung gewesen sei. Zum Behandlungskonzept der Therapie wurden im Attest keine näheren Angaben gemacht. Er attestierte einzig, dass er eine Hippotherapie als dienlich erachte und empfehle. Es ist bei dieser Sachlage nicht belegt, dass die Reittherapie medizinisch indiziert war und – allenfalls neben weiteren nicht erwähnten Massnahmen – eine adäquate Behandlungsmethode war, um die Rückenprobleme der Tochter zu beseitigen oder zu lindern. Bei der Tätigkeit Reiten steht im Allgemeinen der Charakter einer durchaus sinnvollen Freizeitbeschäftigung im Vordergrund, welche ganz allgemein – auf den gesunden wie auf den kranken Menschen – sowohl in körperlicher wie auch in seelischer Hinsicht ausgleichende, positive Auswirkungen zeitigt. Ist der adäquate Kausalzusammenhang zwischen den Kosten und der gesundheitlichen Beeinträchtigung nicht belegt, sind die Kosten für die Reittherapie zu Recht nicht bei den Krankheitskosten berücksichtigt worden.

d) Ähnlich verhält es sich bei den Kosten für "Allergiker"matratzen für beide Kinder. Auch hier fehlen konkrete Angaben über die Art der Allergien, an welchen beide Kinder leiden und über das Behandlungskonzept. Dr. G bescheinigte nur, dass sie Allergiker Bettmatratzen als dienlich erachte und empfehle. Mit einer blossen Empfehlung ohne Bezugnahme auf die Art der Allergie ist jedoch nicht hinreichend belegt, dass die Anschaffung von Allergiker Matratzen aus medizinischer Sicht erforderlich und verhältnismässig war. Ferner steht aufgrund der Herstellerangaben auch nicht fest, ob sich die beschafften Bico-Matratzen "VitaLuxe" und "Isabelle Moon" überhaupt in optimaler Weise zur Bekämpfung der in Frage stehenden Allergien eigneten. Schliesslich ist in Betracht zu ziehen, dass Matratzen zu den klassischen Mitteln des täglichen Ge-

brauchs gehören, wobei Qualitätsmatratzen sowohl für den gesunden als auch den kranken Menschen positive Auswirkungen für die Gesundheit haben. Dies reicht jedoch gemäss der gebotenen restriktiven Auslegung nicht aus, um die Kosten für Matratzen als Krankheitskosten in Abzug bringen zu können. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie beim Asthmatiker, der die Kosten für den Ersatz von Bodenbelägen als Krankheitskosten in Abzug bringen will. Solche Kosten sind gemäss KS Nr. 11 nicht als Krankheitskosten abzugsfähig (vgl. Ziff. 3 c).

e) Schliesslich beanspruchen beide Pflichtigen Diätpauschalen von je Fr. 2'500.-, weil sie auf ärztliche Anweisung hin strenge Diät halten müssen. Die Pflichtige macht geltend, dass sie seit ihrer Tätigkeit am I-Spital J an einer namentlich nicht genannten Berufskrankheit leide und gemäss ärztlicher Empfehlung von MU Dr. K, I-Spital J, datiert vom ... Juni 2014, weiterhin strikte Leberdiät – unter Ausschluss von Salz, rotem Fleisch, tierischen Fetten, gebratenen, gegrillten oder gebackenen Lebensmitteln – halten müsse. Weiter müsse sie genügend Proteine und Vitamin zuführen. Der Pflichtige leidet an den Spätfolgen einer Meningitis. Offenbar aus diesem Grund ordnete der ihn behandelnde Arzt Dr. L in seinem ärztlichen Zeugnis vom ... November 2017 eine strikte Diät an. Es ist davon auszugehen, dass entsprechende Arztzeugnisse schon in früheren Steuerperioden eingereicht wurden. Dies und ob es sich bei sämtlichen Zeugnissen um ärztliche angeordnete Ernährungsanweisungen oder um blosse ärztliche Empfehlungen handelt, spielt jedoch für den Ausgang des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens keine Rolle, weil für einzuhaltende Diäten schon seit längerer Zeit kein grundsätzlicher Anspruch mehr auf Geltendmachung einer Pauschale besteht. Bei einer ärztlich angeordneten, lebensnotwendigen Diät (z.B. Zöliakie, Diabetes) können nur mehr die Mehrkosten abgezogen werden. Sind keine Mehrkosten ausgewiesen, kommt der Abzug einer Pauschale anstelle des Abzugs der effektiven Kosten zum vornherein nicht in Betracht.

Im vorliegenden Fall sind allfällige Mehrkosten infolge einer Diät ernährung gegenüber einer gewöhnlichen Ernährung nicht ausgewiesen. Bei der von der Pflichtigen zu befolgenden Leberdiät, deren Grundstein vor allem Gemüse, sättigendes Eiweiss (Nüsse, Hülsenfrüchte, Eier, fettarme Milchprodukte, Fisch und Geflügel), zuckerarme Obstsorten und eine ausreichende kalorienfreie Getränkezufuhr sind (www.ndr.de/ratgeber/gesundheit/Ernaehrungstherapie bei Fettleber, besucht am 13. August 2019), liegt es nicht auf der Hand, dass ihr diesbezüglich überhaupt Mehr-

kosten gegenüber einer gewöhnlichen Ernährung unter Einschluss von alkoholischen Getränken entstehen. Welche Diätahrung der Pflichtigen zu sich nehmen muss, wurde überhaupt nicht ausgeführt. Es ist bei dieser Sachlage nicht überprüfbar, inwiefern ihm dadurch gegenüber einer gewöhnlichen Ernährung Mehrkosten entstehen. Damit sind die geltend gemachten Diätpauschalen zu Recht als Krankheitskosten unberücksichtigt geblieben.

5. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen und sind die Pflichtigen für die Steuerperiode 2014 wie folgt einzuschätzen.

	(in Fr.)
Direkte Bundessteuer 2014	
steuerbares Einkommen laut Einspracheentscheid	118'765.-
./.. Verpflegungsmehrkosten der Pflichtigen	<u>- 1'440.-</u>
steuerbares Einkommen	117'325.-
steuerbares Einkommen gerundet	117'300.-
Staats- und Gemeindesteuern 2014	
steuerbares Einkommen laut Einspracheentscheid	113'465.-
./.. Verpflegungsmehrkosten der Pflichtigen	<u>- 1'440.-</u>
steuerbares Einkommen	112'025.-
steuerbares Einkommen gerundet	112'000.-
steuerbares Vermögen laut Einspracheentscheid	249'000.-

6. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen, da sie nur in geringfügigem Ausmass obsiegten und die Tatsachen, die zur teilweisen Gutheissung führten, erst im vorliegenden Rechtsmittelverfahren vorgebracht hatten (Art. 144 Abs. 1 und 2 DBG; § 151 Abs. 1 und 2 StG). Aus demselben Grund steht ihnen die beantragte Parteientschädigung nicht zu (Art. 144 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezem-

ber 1968 § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 117'300.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2014, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 112'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 249'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]