



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2010.192
2 DB.2010.139

Entscheid

19. November 2010

Mitwirkend:

Einzelrichterin Rhea Schircks Denzler und Sekretärin Barbara Müller

In Sachen

A,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

Rekursgegner,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. Der 194X geborene A (nachfolgend der Pflichtige) war während der Steuerperiode 2006 beim Steueramt der Gemeinde B erwerbstätig. Seit 1999 befindet er sich in psychotherapeutischer Behandlung. In der Steuererklärung 2006 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von Fr. 69'907.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 70'607.- (Bundessteuern). Bei den Abzügen machte er insbesondere behinderungsbedingte Kosten von Fr. 6'946.- geltend.

Das kantonale Steueramt schätzte den Pflichtigen mit Entscheid vom 30. Mai 2008 für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 77'100.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 302'000.- ein. Der Rückerstattungsanspruch Verrechnungssteuer für das Fälligkeitsjahr 2006 wurde auf Fr. 659.75 festgesetzt. Mit Hinweis gleichen Datums wurde dem Pflichtigen für die Bundessteuerperiode 2006 die Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 77'800.- in Aussicht gestellt. Grund für die Korrektur beim steuerbaren Einkommen war insbesondere die Aufrechnung der geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten. Einen Betrag von Fr. 868.- akzeptierte der Steuerkommissär zwar als Krankheits- und Unfallkosten; diese Position wirkte sich jedoch aufgrund des Selbstbehalts von 5 % des Nettoeinkommens nicht auf die Höhe des steuerbaren Einkommens aus.

B. Mit separaten Einsprachen vom 23. und 24. Juni 2008 ersuchte der Pflichtige um deklarationsgemässe Einschätzung bzw. Veranlagung. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 28. Mai 2010 ab.

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 29. Juni 2010 beantragte der Pflichtige erneut, ihn gemäss Steuererklärung 2006 einzuschätzen bzw. zu veranlagern. Das kantonale Steueramt schloss mit Eingabe vom 21./22. Juli 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel unter Kostenfolge.

Der Präsident forderte den Pflichtigen mit Auflage vom 11. August 2010 zur Einreichung diverser Unterlagen bzw. Erteilung von Auskünften auf. Mit Schreiben vom

30./31. August 2010 kam der Pflichtige der Aufforderung nach und reichte verschiedene Unterlagen ein. Am 7. September 2010 traf ein ärztliches Zeugnis ein. Mit Schreiben vom 6./7. September 2010 übermittelte der Pflichtige der Steuerrekurskommission sodann weitere Belege.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 31 Abs. 1 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) können von den Einkünften die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen und/oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (BehiG) abgezogen werden, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt (vgl. auch Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990). Sowohl das kantonale als auch das Bundesrecht lehnen sich für den Begriff der behinderten Person an das BehiG an.

Eine behinderte Person im Sinne des BehiG 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 (Art. 2 Abs. 1 BehiG).

b) Gemäss Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (Kreisschreiben) ist die Beeinträchtigung dann als dauernd anzusehen, 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 sodann ihre Ursache in der körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung haben (kausaler Zusammenhang).

Laut Kreisschreiben sind Kosten der aufgrund einer Behinderung notwendigen Hilfe im Haushalt abzugsfähig. Voraussetzung für die uneingeschränkte Abzugsfähigkeit ist das Vorliegen einer ärztlichen Bescheinigung (z.B. gemäss Fragebogen im Anhang des Kreisschreibens), worin attestiert wird, welche Haushaltstätigkeiten als Folge der Behinderung nicht mehr ohne Hilfe ausgeübt werden können (vgl. zum Ganzen ferner das Merkblatt des kantonalen Steueramts zu den Abzügen der Krankheits- und Unfallkosten sowie der behinderungsbedingten Kosten vom 19. Juli 2005 [ZStB I Nr. 19/000]).

c) Das Kreisschreiben stellt keine gesetzliche Grundlage dar. Es richtet sich in erster Linie an die Einschätzungsbehörden und wirkt sich insofern nicht unmittelbar auf die Rechtsstellung der Steuerpflichtigen aus. Handelt es sich demnach nach allgemeinen Grundsätzen um eine Verwaltungsverordnung, stellt diese eine für die Steuerjustizbehörden nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung des Gesetzes dar. Diese wird vom Gericht aber immerhin bei seiner Entscheidung mitberücksichtigt, sofern sie im konkreten Einzelfall eine sachgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung erlaubt (BGr, 10. Juli 2009, 2C_103/2009, www.bger.ch; BGE 121 II 473 = ASA 65, 477 = StR 51, 542 = StE 1996 B 93.1 Nr. 2).

2. Vorliegend ist insbesondere zu klären, ob die gesundheitlichen Beschwerden des Pflichtigen eine Behinderung im Sinn der vorstehenden Ausführungen darstellen.

a) aa) Im Hilfsblatt "Aufstellung über behinderungsbedingte Kosten" der Steuererklärung 2006 verwies der Pflichtige auf eine separate Erklärung. In einem Beiblatt vom 8. Januar 2008 erklärte der Pflichtige, er leide an einem "Aufmerksamkeits-Hyperaktiv-Syndrom" und sei deshalb nicht in der Lage, seine Wohnung in Ordnung zu halten. Während Phasen, in denen er gesundheitlich und psychisch nicht gut disponiert sei, erledige er im Haushalt jeweils nur noch das Allernotwendigste. So sei am 15. Juni 2006 in seiner Abwesenheit wegen schlechten Geruchs auf Antrag des Hauswirts seine Wohnungstür aufgebrochen worden, unter Aufsicht der Gemeindepolizei C. Von der

Hausverwaltung sei ihm anschliessend angedroht worden, wenn er seine Wohnung nicht in kürzester Zeit aufräume und reinige, müsse er mit der Kündigung rechnen. Da er mit dieser Situation völlig überfordert gewesen sei, habe er eine Reinigungsfirma beigezogen. Seine Wohnung sei von der genannten Firma innert relativ kurzer Zeit aufgeräumt und gereinigt worden. Am 3. August 2006 sei seine Wohnung von der Hausverwaltung inspiziert und für gut befunden worden. Seit Mitte September 2006 habe er eine Raumpflegerin, die regelmässig seine Wohnung reinige. Die Aufwendungen, deren Ursache "ausschliesslich" in seiner Behinderung liege, stellten sich wie folgt dar: drei Rechnungen der B (Fr. 792.-, Fr. 1'508.- und Fr. 3'233.-), eine Rechnung über den Ersatz des Wohnungstürens Schlosses (Fr. 259.65), Selbstbehalt Arzt, Medikamente, delegierte Psychotherapie (insgesamt Fr. 867.60) und Auslagen Raumpflegerin (Fr. 286.15), was "behinderungsbedingte Kosten" von total Fr. 6'946.40 ergebe.

bb) In einem Schreiben an den Steuerkommissär vom 15. August 2008 betonte der Pflichtige, auch eine psychische Behinderung könne gravierende Auswirkungen haben. Die latente Depression und Blockaden hinderten ihn, die täglich anfallenden Arbeiten im Haushalt zu verrichten. Es komme hinzu, dass ihn im Winter 2006 eine langwierige Erkältung belastet hätte, was zur Folge gehabt habe, dass er den Haushalt praktisch gar nicht mehr bewältigen können.

cc) Der Pflichtige führte sodann in seiner Eingabe vom 30. August 2010 unter anderem Folgendes aus: Eine seiner Schwestern hätten ihm früher geholfen, seine Wohnung in Schwung zu halten. Aus gesundheitlichen und Altersgründen hätte sie ihn ab ca. 2004 diesbezüglich nicht mehr unterstützen können. Er habe dies dann "schlecht und recht" selber gemacht. Im Winter 2006 habe er eine starke Erkältung gehabt. Trotz diesem Handicap sei er in dieser Zeit praktisch nicht krankgeschrieben gewesen. In dieser Zeit hätten die Probleme mit seiner Wohnung begonnen. Er habe je länger je weniger Energie und Kraft gehabt, die Ordnung in der Wohnung wieder herzustellen. Er leide unter dem ADHS-Syndrom; diese Krankheit bestehe seit seiner Kindheit. Seit seiner Hospitalisation in D er auf Anraten der Klinik in psychotherapeutischer Behandlung.

b) aa) Der Chefarzt der zuständigen Psychiatrie bestätigte mit Schreiben vom 26. August 2010 den stationären Aufenthalt des Pflichtigen vom 29. Juli bis zum 27. August 1999 in der Klinik D.

bb) Im Fragebogen für Ärzte und Ärztinnen beantwortete der behandelnde Arzt am 12. Dezember 2007 die Frage 1 ("Welche Art von körperlicher, geistiger oder psychischer Beeinträchtigung liegt vor [Kurzbeschrieb]?") wie folgt: "Aufgrund seiner momentanen psychischen Befindlichkeit, ist Herr A nicht in der Lage, seine Wohnung in Ordnung zu halten". Unter 2. ("Dauer der Beeinträchtigung") war die Antwort "bereits ein Jahr oder länger" angekreuzt. Alle anderen Fragen blieben unbeantwortet, so auch Frage 4 ("Welche Haushaltstätigkeiten können nur noch erschwert oder gar nicht mehr vorgenommen werden? Ist eine Haushalthilfe erforderlich?"). Im ärztlichen Zeugnis vom 17. Juni 2008 bestätigte der bisherige behandelnde Arzt sowie ein hinzugezogener weiterer Arzt in Ergänzung zum ausgefüllten Fragebogen, der Pflichtige befinde sich seit längerer Zeit bei ihnen in psychotherapeutischer Behandlung (delegierte Psychotherapie durch den hinzugezogenen Arzt). Er sei wegen seines Gemütsleidens und aus psychologisch-psychiatrischen Gründen mit der Hausarbeit überfordert und deshalb auf eine Haushalthilfe angewiesen. Auch weiterhin benötige der Pflichtige psychotherapeutische Betreuung und er sei auf Psychopharmaka angewiesen. Im weitgehend gleichlautenden Arzteugnis vom 3. September 2010 wurde zusätzlich präzisiert, dass sich der Pflichtige seit August 1999 in psychotherapeutischer Behandlung befinde.

c) Der Pflichtige leidet erwiesenermassen an psychischen Problemen. Entgegen seiner Ansicht ist jedoch eine psychische Beeinträchtigung nicht ohne Weiteres einer Behinderung im oben dargelegten Sinn gleichzusetzen.

aa) Vorab findet sich für das vom Pflichtigen behauptete ADHS (=Aufmerksamkeits-Defizit-Hyperaktivitäts-Syndrom) in den Akten keine ärztliche Bestätigung. Zudem hat das Bundesgericht in einem neueren Urteil festgehalten, Aufmerksamkeitsdefizitstörungen seien in zahlreichen kinderpsychiatrischen Störungen enthalten bzw. verschiedenen Krankheitsbildern inhärent (BGr, 14. Januar 2008, 8C_300/2007, E. 3.3 ff.; vgl. auch 22. Januar 2008, 8C_149/2007, E. 2.2 [beides unter www.bger.ch]). Das spricht dagegen, ADHS per se als Behinderung im Sinn von § 31 Abs. 1 lit. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG aufzufassen. Dieser Umstand braucht aber vorliegend nicht abschliessend geklärt zu werden. Wichtiges Merkmal einer Behinderung im Sinn der genannten Bestimmungen ist nämlich deren Dauerhaftigkeit, woran es vorliegend bereits mangelt. Der Pflichtige sprach von "Phasen", in denen er gesundheitlich und psychisch nicht gut disponiert sei; dann erledige er im Haushalt

jeweils nur noch das Allernotwendigste. Auch im ärztlichen Fragebogen erklärte der behandelnde Arzt, aufgrund der "momentanen" psychischen Befindlichkeit sei der Pflichtige nicht in der Lage, seine Wohnung in Ordnung zu halten. Die vom Pflichtigen nachträglich eingereichten ärztlichen Zeugnisse ändern daran nichts. Zum einen äussern sie sich nicht zur Dauer der Beeinträchtigung (übrigens auch nicht dazu, welche Arbeiten der Pflichtige im Haushalt nicht wahrnehmen könne). Zum anderen müsste die ärztliche Verordnung einer Haushaltshilfe vor deren Initiierung erfolgen, wie dies auch bei einer ärztlichen Verordnung einer Heilmassnahme vorausgesetzt wird (vgl. BGr, 10. Juli 2009, 2C_103/2009, E. 3.1 f., www.bger.ch).

bb) Überdies fehlt es vorliegend an der erforderlichen Kausalität zwischen den psychischen Beschwerden und den als "behinderungsbedingt" geltend gemachten Kosten: Nach Angaben des Pflichtigen haben die "Probleme mit der Wohnung" begonnen, nachdem er längere Zeit an einer Erkältung gelitten habe. Damit ist aber erstellt, dass die Ursache für die Vernachlässigung des Haushalts nicht in der psychischen Beeinträchtigung des Pflichtigen lag, sondern mit (anderen) Krankheitssymptomen zusammenhing, weshalb es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen von Vornherein nicht um behinderungsbedingte Ausgaben, sondern höchstens um Krankheitskosten handeln kann, was im Folgenden zu prüfen ist.

cc) Als abzugsfähige Krankheitskosten gelten die zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit anfallenden Aufwendungen, bei welchen notwendigerweise ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen den Kosten und einer gesundheitlichen Beeinträchtigung besteht. Ziel ist es, die steuerlich privilegierten Krankheitskosten gegenüber den grundsätzlich nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten abzugrenzen. Auszugehen ist vom Grundsatz, dass mit dem Einkommen die Lebenshaltungskosten gedeckt werden müssen und steuerliche Privilegien folglich nur die Ausnahme bilden (VGr, 20. Januar 2010, SB.2009.00056, E. 5.1 Abs. 2, www.vgrzh.ch).

Die Auslagerung der Wohnungsreinigung in professionelle Hände ist zwar durchaus geeignet, das subjektive Wohlbefinden zu erhöhen, dient aber offensichtlich nicht der Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit im engeren Sinne. Kosten für die Raumpflege stellen damit selbstredend keine Krankheitskosten, sondern nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar.

Die Aufwendungen für den Ersatz eines Wohnungstürschlosses sind sodann von vornherein weder als behinderungsbedingte noch als Krankheitskosten zu qualifizieren.

d) Damit sind die Rechtsmittel abzuweisen und die vorinstanzlichen Entscheide zu bestätigen. Die vom Pflichtigen geltend gemachten Arztkosten von Fr. 867.60 hat die Vorinstanz zu Recht anerkannt.

3. Nachdem der Pflichtige vollständig unterliegt, sind ihm die Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

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

[...]