2014-070

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 29. Januar 2015

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. Thomas Jaussi, Dr. Peter Rickli, Dr. Christophe Sarasin und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X** c/o […] vertreten durch: A […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2011 (Behindertenkostenabzug, § 32 Abs. 1 lit. h StG, Krankheits- und Unfallkostenabzug, § 33 Abs. 1 lit. a StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrentin, X, deklarierte in der Steuererklärung pro 2011 unter Ziff. 725 Krankheits-, Unfall- und Behinderungskosten in der Höhe von CHF 54'734.00. Die Steuerverwaltung gewährte einen Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invalidenkosten in der Höhe von CHF 4'286.00. Die Behinderungskosten wurden in der Höhe von CHF 4'133.00 zugelassen. Das steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2011 wurde auf CHF 18'700.00 festgesetzt. Die entsprechende Veranlagungsverfügung datiert vom 18. Juli 2013.

B. Dagegen erhob die Rekurrentin, vertreten durch lic. iur. A, mit Schreiben vom 21. August 2013 Einsprache. Sie beantragte, die geltend gemachten Krankheits- und Behinderungskosten in der Höhe von CHF 54'734.00 seien zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung der Einsprache stellte die Rekurrentin mehrere Fristerstreckungsgesuche, welche durch die Steuerverwaltung gewährt wurden.

Mit Schreiben vom 11. November 2013 reichte die Rekurrentin die Begründung der Einsprache ein. Darin machte sie geltend, dass aufgrund der mentalen Einschränkungen (schwere Demenz) nicht auf eine formalisierte Betrachtungsweise nach Pflegestufen abzustellen sei. Es sei ihr schon lange nicht mehr möglich, selbstständig einen Haushalt zu führen. Eine umfassende 24-Stunden-Betreuung sei medizinisch indiziert und unabdingbar.

Mit Entscheid vom 24. Februar 2014 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Sie erwog im Wesentlichen, dass sich die Rekurrentin in der Zeit vom 1. Januar 2011 bis 17. Februar 2011 (48 Tage) in der Pflegestufe 3 befunden habe, wobei als Behinderungskosten abziehbare Pflegekosten von CHF 17.60 pro Tag gelten. Weiter seien auch 50% der Hotelleriekosten (Grundtaxe) vom Einkommen abziehbar, was einen Behinderungskostenabzug von CHF 4'852.80 (48 x CHF 17.60 und 48 x CHF 83.50) ergebe. In den restlichen 317 Tagen habe sich die Rekurrentin in der Pflegestufe 2 befunden, wobei diese Krankheitskosten nicht zum Abzug zuzulassen seien, da die selbstgetragenen Kosten den Betrag von 5% des Reineinkommens nicht übersteigen würden.

C. Dagegen rekurrierte die Rekurrentin mit Schreiben vom 27. März 2014. Sie beantragt, es seien der Einspracheentscheid vom 24. Februar 2014 aufzuheben und die selbstgetragenen Krankheits- und Behinderungskosten in der Höhe von CHF 54'734.00 zum Abzug zuzulassen.

Mit Vernehmlassung vom 18. Juni 2014 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 24. Februar 2014 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter der Rekurrentin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 27. März 2014 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 24. Februar 2014 betreffend die kantonalen Steuern pro 2011 aufzuheben und die geltend gemachten Krankheits- und Behinderungskosten in der Höhe von CHF 54'734.00 zum Abzug zuzulassen.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht die Krankheits- und Behinderungskosten in der Höhe von CHF 54'734.00 nicht zum Abzug zugelassen hat.

3. a) Gemäss § 32 Abs. 1 lit. h StG werden von den Einkünften die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person oder der von ihr unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes des Bundes vom 13. Dezember 2002 abgezogen, soweit diese die Kosten selber trägt. Der Abzug für behinderungsbedingte Kosten wird im Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (KS Nr. 11) konkretisiert. Gemäss Ziffer 3.2.7 des KS Nr. 11 wird bei Bewohnern von Alters- und Pflegeheimen, für welche ein Pflege- und Betreuungsaufwand von weniger als 60 Minuten pro Tag anfällt, davon ausgegangen, dass sie ohne medizinische Indikation im Heim wohnen. In diesem Fall stellen die Heimkosten grundsätzlich Lebenshaltungskosten dar und sind nicht abzugsfähig.

   b) Laut § 40 Abs. 2 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) gelten als behinderungsbedingte Kosten im Sinne von § 32 Abs. 1 lit. h StG die notwendigen Aufwendungen, die als kausale Folge einer Behinderung entstanden sind. Dazu gehören insbesondere auch die Kosten für den Aufenthalt in einem Pflegeheim. Abziehbar gemäss § 40 Abs. 3 StV

sind aber nur die krankheits-, unfall- oder behinderungsbedingten Mehrauslagen, nicht jedoch die gewöhnlichen Lebenshaltungskosten für Verpflegung, Unterkunft und Bekleidung.

c) aa) Laut § 33 Abs. 1 lit. a StG werden von den Einkünften die Krankheits- oder Unfallkosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen abgezogen, soweit sie die Kosten selber trägt und diese 5 Prozent der um die Aufwendungen gemäss §§ 27 – 32 verminderten Einkünfte übersteigen.

bb) Gemäss § 40 Abs. 1 StV gelten als Krankheits- und Unfallkosten im Sinne von § 33 lit. a StG Aufwendungen für Massnahmen zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit, insbesondere die Aufwendungen für ärztliche Behandlungen (Honorare, Massagen, Bäder usw.), für besondere Heilmassnahmen (Diäten, Massagen, Bäder usw.), für Pflege (Pflegepersonal, Spital-, Heim-, Klinik, ärztlich verordneter Kuraufenthalt usw.) oder für die Anschaffung und den Unterhalt von Hilfsmitteln (medizinische Apparate, Brillen, Prothesen, Invalidenfahrzeuge usw.). Nicht abziehbar sind Auslagen für medizinisch nicht notwendige Massnahmen wie Schlankheits- oder Fitnesskuren, Schönheitsbehandlungen, Selbsterfahrungskurse, Lebensberatungen und andere ärztlich nicht verordnete Vorkehren.

4. a) Nach § 8d Abs. 1a Ziff. 4 der Verordnung über die Krankenversicherung im Kanton Basel-Stadt vom 25. November 2008 gilt zur Erfassung des Pflegebedarfs der Bewohnerinnen und Bewohner für die Pflegeheime, welche auf der kantonalen Pflegeheimliste aufgeführt sind, das Bedarfsabklärungsinstrument RAI/RUG (Resident Assessment Instrument / Ressource Utilisation Groups). Die entsprechende Einteilung erfolgt nach dem Pflegeaufwand in Minuten pro Tag. Heimbewohner und Spitex-Patienten gelten als behindert, wenn für sie ein Pflege- und Betreuungsaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag anfällt (vgl. S. 4 f. des Merkblattes der Steuerverwaltung „Abzug für Krankheits- und Unfallkosten/Abzug für behinderungsbedingte Kosten“ vom 20. Oktober 2005). Gemäss diesen Ausführungen kann somit ein Behinderungskostenabzug nur gewährt werden, wenn ein Pflegeaufwand von mindestens einer Stunde pro Tag anfällt. Diese zeitliche Limite ist beim Pflegeklassifikationssystem RAI/RUG bei einer Einstufung ab RUG 3 erreicht. Für die Beurteilung dieser Voraussetzung sind die Angaben des Pflegeheims massgebend, da dieses den Pflegeaufwand am besten zu ermitteln vermag. Im vorliegenden Fall ist aus den Rechnungen des Alters- und Pflegeheims B vom 10. Februar 2011 und 3. März 2011 zu entnehmen, dass sich die Rekurrentin vom 1. Januar 2011 bis 17. Februar 2011 (48 Tage) in der Pflegestufe 3 befunden hat. In der Pflegestufe 3 sind im Kan-

ton Basel-Stadt die selbst zu tragenden Pflegekosten auf CHF 17.60 pro Tag begrenzt und kann entsprechend nur dieser Betrag abgezogen werden. Weiter sind 50% der Hotelleriekosten (Grundtaxe) vom Einkommen abziehbar. Vorliegend beträgt die Grundtaxe CHF 167.00 pro Tag, weshalb CHF 83.50 pro Tag abziehbar sind. Somit ergibt sich ein Behinderungskostenabzug in der Höhe von CHF 4'852.80 (48 x CHF 17.60 und 48 x CHF 83.50).

b) In den restlichen 317 Tagen befand sich die Rekurrentin, gemäss den Rechnungen des B vom Februar 2011 bis Dezember 2011, in der Pflegestufe 2. Zwar reichte die Rekurrentin bei ihrer Einsprache ein ärztliches Zeugnis von Prof. Dr. med. C, datiert vom 10. Oktober 2013, ein, welches attestiert, dass spätestens seit April 2006 das selbstständige Wohnen nicht mehr möglich sei, da die Rekurrentin aufgrund einer zunehmenden Demenz darauf angewiesen sei, in einem Alters- und Pflegeheim zu leben. Trotzdem ändert dieses Arztzeugnis vorliegend an der Beurteilung der Pflegestufe nichts. Ein externer Arzt, auch der Hausarzt, kann über den nötigen Pflegeaufwand lediglich eine grobe Schätzung abgeben. Die Beurteilung durch das Alters- und Pflegeheim B ist demgegenüber präzisier, haben die Pflegepersonen doch täglich Kontakt zur Beschwerdeführerin. Zudem ist davon auszugehen, dass das Pflegeheim bei einem gestiegenen Pflegeaufwand die Einstufung in eine höhere Pflegestufe umgehend vornehmen würde, ansonsten dem Pflegeheim unvergütete Mehrkosten anfallen würden, was es kaum in Kauf nehmen möchte. Die Steuerrekurskommission stellt daher auf die Beurteilung des Pflegeheims ab. Folglich befand sich die Beschwerdeführerin deshalb im fraglichen Zeitraum in der Pflegestufe 2 und kann die Kosten für die restlichen 317 Tage für das Alters- und Pflegeheim B nicht als behinderungsbedingte Kosten steuerlich abziehen.

c) Fraglich ist, ob Krankheitskosten abgezogen werden können. Voraussetzungen für den Abzug von Krankheitskosten sind, dass Kosten zur Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit angefallen sind, die die steuerpflichtige Person selber tragen muss, wobei die steuerpflichtige Person einen Selbstbehalt von 5 Prozent des reinen Einkommens übernehmen muss (vgl. Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG). Gemäss dem Steuernachweis der D Krankenversicherung vom Januar 2012 belaufen sich die selbst getragenen krankheitsbedingten Kosten im Jahr 2011 auf CHF 998.40. Weiter ist den Rechnungen des B vom Februar 2011 bis Dezember 2011 zu entnehmen, dass die Rekurrentin während 317 Tagen in der Pflegestufe 2 betreut wurde. Auf dieser Stufe sind die anfallenden Pflegekosten im Umfang von CHF 8.70 pro Tag als selbst getragene Krankheitskosten abziehbar. Der Abzug der Hotelleriekosten (Grundtaxe) als Krankheitskosten ist auf dieser Pflegestufe nicht möglich (vgl. hierzu das bereits zitierte Kreisschreiben Nr. 11, Ziffer 3.2.7). Aufgrund der Pflege-

stufe 2 und der damit verbundenen täglichen Heimpflegekosten von CHF 8.70 liegen selbstgetragene Krankheitskosten von CHF 3'756.30 (CHF 998.40 und 317 x CHF 8.70) vor.

d) Im vorliegenden Fall beträgt das Reineinkommen der Rekurrentin nach Abzug der Behinderungskosten CHF 108'429.00. Somit müssten die Krankheitskosten den Selbstbehalt von CHF 5'421.45 übersteigen, damit ein Abzug möglich wäre. Da dies vorliegend nicht der Fall ist, können die krankheitsbedingten Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung zu Recht die von der Rekurrentin geltend gemachten Kosten in der Höhe von CHF 54'734.00 nicht zum Abzug zugelassen hat. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 StV sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'000.00 festgelegt.

Beschluss

://:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 1'000.00.

3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.