2013-019

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 28. August 2014

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Dr. Stefan Grieder, Dr. Philippe Nordmann, Dr. Peter Rickli, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X** […] vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2009 und pro 2010 (Behinderungsbedingte Kosten, § 32 Abs. 1 lit. h StG)

Sachverhalt

A. In ihrer Steuererklärung pro 2009 hat die Rekurrentin, X, einen Behinderungskostenabzug in Höhe von CHF 323‘028.00 geltend gemacht. Mit Veranlagung vom 25. Oktober 2012 bzw. mit Rektifikat vom 8. November 2012 berücksichtigte die Steuerverwaltung allerdings bloss einen Abzug in Höhe von CHF 100‘000.00.

Für das Jahr 2010 deklarierte die Rekurrentin einen Behinderungskostenabzug in Höhe von CHF 289‘939.00, welcher von der Steuerverwaltung in ihrer Veranlagung vom 25. Oktober 2012 wiederum nur im Umfang von CHF 100‘000.00 berücksichtigt wurde.

B. Mit Schreiben vom 15. November 2012 erhob die Rekurrentin, vertreten durch die B AG, Einsprache gegen diese Veranlagungen. Sie beantragte die Berücksichtigung der vollumfänglichen Betreuungskosten.

Mit Einspracheentscheid vom 17. Januar 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung wurde angeführt, dass lediglich Betreuungskosten bis zu einem Betrag von CHF 100'000.00 zum Abzug zugelassen würden, da die diesen Betrag übersteigenden Auslagen Luxusausgaben darstellten und nicht abzugsfähig seien.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 8. Februar 2013. In ihrer ergänzenden Rekursbegründung vom 22. August 2013 beantragt die Rekurrentin, nunmehr vertreten durch ihren Beistand Dr. A, Rechtsanwalt, der Entscheid vom 17. Januar 2013 sei aufzuheben und die behinderungsbedingten Mehrkosten vollumfänglich zum Abzug zuzulassen.

In ihrer Vernehmlassung vom 24. September 2013 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 13. Dezember 2013 hält die Rekurrentin an ihren gestellten Anträgen fest. Zudem wird neu beantragt, zwecks Beurteilung der häuslichen Pflege einen Augenschein vorzunehmen und eine amtliche Erkundigung beim „Pflegedienst“ einzuholen.

Am 8. Januar 2014 verzichtete die Steuerverwaltung auf eine Duplik.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. 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 17. Januar 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihr Vertreter ist als Beistand zur Führung des Verfahrens ermächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 8. Februar 2013 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 17. Januar 2013 betreffend kantonale Steuern pro 2009 und pro 2010 aufzuheben und die behinderungsbedingten Mehrkosten vollumfänglich zum Abzug zuzulassen.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht bloss CHF 100‘000.00 der geltend gemachten behinderungsbedingten Mehrkosten zum Abzug zugelassen hat.

3. a) Gemäss § 32 Abs. 1 lit. h StG werden von den Einkünften die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person oder von ihr unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes des Bundes vom 13. Dezember 2002 abgezogen, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt.

   b) Laut § 40 Abs. 2 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) gelten als behinderungsbedingte Kosten die notwendigen Aufwendungen, die als kausale Folge einer Behinderung entstanden sind. Abzieh-

bar gemäss § 40 Abs. 3 StV sind aber nur die krankheits-, unfall- oder behinderungsbedingten Mehrauslagen, nicht jedoch die gewöhnlichen Lebenshaltungskosten für Verpflegung, Unterkunft und Bekleidung (vgl. hierzu auch das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 11 vom 31. August 2005). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist als Abgrenzungskriterium von behinderungsbedingten Kosten und Lebenshaltungskosten sowie Luxusausgaben das Kriterium der medizinischen Notwendigkeit der getätigten Auslagen massgebend. Abzugsfähig sind nur jene Auslagen, welche auf übliche und notwendige Massnahmen zurückzuführen sind, ansonsten die sozialpolitische Stossrichtung des Abzugs aus den Augen verloren würde (vgl. BGer 2A_318/2004 vom 7. Juni 2004, E. 4). Der Nachweis der medizinischen Notwendigkeit der gewählten Massnahme obliegt der steuerpflichtigen Person (vgl. BGer 2A_84/2005 vom 24. Februar 2005, E. 4).

4. Vorliegend ist unbestritten, dass bei der Rekurrentin eine Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen vom 13. Dezember 2002 (BehiG, Behindertengesetz) vorliegt. Umstritten ist einzig die Höhe der Abzugsfähigkeit der Auslagen für die private Pflege. Es erübrigt sich daher, den beantragten Augenschein bei der Rekurrentin durchzuführen. Weiter beantragt die Rekurrentin eine amtliche Erkundigung beim „Pflegedienst“, um die Bestätigung der Betreuerinnen zu erlangen, dass diese ausschliesslich „behinderungsbedingte“ Dienstleistungen erbrächten. Diese Erkundigung erübrigt sich ebenfalls, da es aufgrund der Beweislast Aufgabe der Rekurrentin wäre, diese Bestätigung beizubringen und keine Gründe ersichtlich sind, weshalb eine solche Beibringung vorliegend nicht möglich ist. Den entsprechenden Anträgen der Rekurrentin ist somit nicht stattzugeben.

5. a) Nach Ansicht der Rekurrentin handelt es sich bei den geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten vollumfänglich um abzugsfähige notwendige Kosten. Sie führt aus, der Grossteil entfalle auf die 24-Stunden-Betreuung, welche aufgrund der Behinderung notwendig sei. Entscheidend für die Abzugsfähigkeit sei einzig, ob es sich um behinderungsbedingt notwendige Kosten handle oder nicht. Eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit, wie sie die Steuerverwaltung vorgenommen habe, sei gesetzlich weder vorgesehen noch vom Gesetzgeber gewollt. Die Steuerverwaltung verfüge in diesem Punkt über kein Ermessen. Zudem müsse es pflegebedürftigen Personen unbenommen bleiben, sich für eine Pflege zuhause oder in einem Pflegeheim zu entscheiden.

b) Die Steuerverwaltung erachtet die von ihr vorgenommene Beschränkung der behinderungsbedingten Kosten in Fällen von Hauspflege auf jährlich CHF 100‘000.00

als zulässig. Basis für diese Limitierung würden die ungefähren jährlichen Gesamtkosten des teuersten Pflegeheims im Kanton Basel-Stadt von CHF 125‘000.00 abzüglich eines entsprechenden Anteils für private Lebenshaltungskosten bilden. Weder die Verfassung noch das BehiG würden einer Regelung entgegenstehen, bei Fällen mit privater Hauspflege lediglich einen Abzug von jährlich maximal CHF 100‘000.00 als behinderungsbedingte Kosten zu akzeptieren. Im Übrigen erfolge die private Pflege zuhause aus Gründen der persönlichen Annehmlichkeit. Die von der Firma „Pflegedienst“ in Rechnung gestellten Stunden könnten überdies nicht auf ihre Notwendigkeit überprüft werden.

c) § 32 lit. h StG legt keinen Höchstbetrag für die abzugsfähigen behinderungsbedingten Kosten fest. Es muss sich bei den geltend gemachten Kosten aber um medizinisch notwendige Kosten handeln, die als Folge der Behinderung entstehen. Es sollen weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben zum Abzug zugelassen werden. Insofern ist die Ansicht der Rekurrentin, den Kosten seien keine Grenzen gesetzt, falsch. Allerdings kann auch der Steuerverwaltung nicht gefolgt werden, wenn sie die Kosten des privaten Pflegedienstes strikt auf CHF 100‘000.00 begrenzen will, ohne den Einzelfall genauer zu betrachten. Ziel der Einführung von § 32 lit. h StG war, dass die durch die Behinderung verursachten, selbstgetragenen Kosten vollumfänglich vom steuerbaren Einkommen abziehbar sind (vgl. Ratschlag und Entwurf zu einer Änderung des Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 vom 11. November 2003, Nr. 9285, S. 5). Ist die medizinische Notwendigkeit nachgewiesen, müssen daher auch den Betrag von CHF 100‘000.00 übersteigende Kosten abzugsfähig sein, sofern es sich dabei nicht um Luxusausgaben handelt. Luxusausgaben, welche den Rahmen üblicher und notwendiger Massnahmen übersteigen und nur aus Gründen der persönlichen Annehmlichkeit anfallen oder besonders kostspielig sind, darf die Steuerverwaltung nicht zum Abzug zulassen (vgl. Zigerlig/Jud in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1-82, 2. Auflage, Basel 2009, Art. 33 N 32q). Solche Auslagen würden auch nicht mehr vom Sinn und Zweck des Behindertengesetzes gedeckt.

d) Im vorliegenden Fall hat sich die Rekurrentin für eine private Pflege zuhause entschieden. Betrachtet man die Pflegekosten, ist augenfällig, dass die geltend gemachten Kosten diejenigen des teuersten Pflegeheims in Basel massiv überschreiten (2009 um das 2.89-fache; 2010 um das 3.23-fache). Weiter zeigt eine Recherche bei anderen privaten Organisationen, dass eine 24-Stunden-Betreuung auch für CHF 1‘990.00 bis 4‘820.00 pro Monat angeboten wird (vgl. u.a. www.pflegehilfe.ch, www.schweizer-seniorenhilfe.com, www.getcare.ch, zuletzt be-

sucht am 25. November 2014). Dass eine wesentlich günstigere Betreuung möglich ist, wird auch von der Rekurrentin eingeräumt, wenn sie einbringt, dass die Pflege zuhause auch für weniger Betuchte erschwinglich sein könne. Inwiefern sich das gewählte Pflegemodel aus medizinischer Sicht anders darstellt als die günstigeren Varianten, ist weder dargelegt noch ersichtlich. Dass bei der Auswahl des Pflegeinstituts darauf geachtet wurde, dass sowohl die Organisation als auch die Pflegerinnen bzw. Betreuerinnen aus der Region kommen und die Angestellten einen angemessenen Lohn erhalten, ist zwar löblich und mag zu höheren Pflegekosten führen, ist aber keinesfalls eine medizinische Notwendigkeit. Es ist somit festzuhalten, dass die Beanspruchung der kostspieligen und exklusiven Betreuung des Instituts „Pflegedienst“ auf Gründe der persönlichen Annehmlichkeit zurückzuführen ist. Die Auslagen mögen in einem Zusammenhang mit der Behinderung der Rekurrentin stehen, es ist aber fraglich, inwieweit sie das vorliegend entscheidende Kriterium der medizinischen Notwendigkeit erfüllen. Diesbezügliche Ausführungen lassen sich der Rechtsschrift des Beistands nicht entnehmen und es fehlt vorliegend der Nachweis, dass die einzelnen Kostenpositionen medizinisch notwendig sind. Da der Nachweis der medizinischen Notwendigkeit der steuerpflichtigen Person obliegt und nicht erbracht wurde, können die geltend gemachten Kosten nicht vollumfänglich zum Abzug zugelassen werden. Im vorliegenden Fall ist jedoch unbestritten, dass die Rekurrentin in den Jahren 2009 und 2010 Pflegekosten in Höhe von rund CHF 300‘000.00 beglichen hat. Ebenfalls unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin pflegebedürftig ist. Daher ist aus Gründen der Praktikabilität und der Rechtsgleichheit die Anlehnung an die Kosten des teuersten Pflegeheims des Kantons Basel-Stadt überzeugend, so dass vorliegend der Behinderungskostenabzug auf CHF 100‘000.00 festzulegen ist.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Kosten für die private Pflege, welche den Betrag von CHF 100‘000.00 übersteigen, im vorliegenden Fall nicht als behinderungsbedingte Kosten in Abzug gebracht werden können, da es sich um Luxusausgaben handelt. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

7. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 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‘500.00 festgelegt.

Beschluss

:// :

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 1‘500.00.

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

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2014.265 vom 15. April 2016 und vom Bundesgericht mit Entscheid 2C_479/2016 vom 12. Januar 2017 abgewiesen.