

**BStP 2017 Nr. 1**

Betreff:	Einkommenssteuer, Behinderungskostenabzug
Inстанz:	Bundesgericht
Entscheidungsdatum:	12. Januar 2017
Verfahrensnummer:	2C_479/2016, 2C_480/2016

Als behinderungsbedingte Kosten gelten die medizinisch notwendigen Aufwendungen, die als kausale Folge der Behinderung entstehen. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die gewöhnlichen Lebenshaltungskosten und Luxusausgaben. Steuerlich abzugsfähig sind nur jene Kosten, die durch eine Behinderung bedingt sind, d.h. grundsätzlich und masslich als direkte Folge der Behinderung im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes entstehen. Ein gestützt auf die Kosten für das kantonale teuerste Pflegeheim verfügte betragsmässige Beschränkung auf einen Abzug von CHF 100'000.-- ist nicht zu beanstanden.

Sachverhalt:

A. Die am XX.XX.XXXX geborene A. B. war während den hier interessierenden Jahren 2009 und 2010 aus gesundheitlichen Gründen auf intensive Pflege angewiesen. Sie liess sich dazu auf eigene Kosten zu Hause betreuen. In der Folge beanspruchte sie für die Steuerperiode 2009 einen Abzug behinderungsbedingter Kosten in der Höhe von CHF 323'028.--. Für die Steuerperiode 2010 machte sie behinderungsbedingte Kosten in der Höhe von CHF 289'939.-- zum Abzug geltend.

B. Mit Veranlagungsverfügungen vom 25. Oktober und 8. November 2012 liess die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt sowohl für die kantonale als auch für die direkte Bundessteuer nur je CHF 100'000.-- pro Steuerperiode als Abzug für behinderungsbedingte Kosten zu. Die dagegen gerichteten Einsprachen von A. B. wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 17. Januar 2013 ab. Auf entsprechende Rechtsmittel von A. B. hin bestätigte die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt den Einspracheentscheid (Entscheide 2013-019 [kantonale Steuern] und 2013-020 [direkte Bundessteuer] vom 28. August 2014). Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission gelangte A. B. an das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt. Sie verstarb während des hängigen Verfahrens am XX.XX.XXXX. Die Stiftung A. B. als Alleinerbin hielt am Rechtsmittel fest; dieses wurde mit Urteil vom 15. April 2016 abgewiesen.

C. Mit Eingabe vom 24. Mai 2016 erhebt die Stiftung A.B. als Rechtsnachfolgerin von A. B. Beschwerde an das Bundesgericht. Sie beantragt das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die geltend gemachten Abzüge in der Höhe von CHF 323'028.-- (Steuerperiode 2009) und CHF 289'939.-- (Steuerperiode 2010) vollumfänglich zuzulassen. Weiter verlangt sie eine Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen im kantonalen Verfahren.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt und das Appellationsgericht beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verzichtet hinsichtlich der kantonalen Steuern auf eine Stellungnahme. In Bezug auf die direkte Bundessteuer schliesst sie auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

3.1 Im Rahmen der Beschwerde gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer ist umstritten, ob die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Auslagen in der Höhe von CHF 323'028.-- (Steuerperiode 2009) bzw. CHF 289'939.-- (Steuerperiode 2010) für die Pflege und Betreuung zu Hause vollumfänglich als behinderungsbedingte Kosten gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG gelten und zum Abzug zuzulassen sind. Nicht umstritten ist hingegen, dass die Erblasserin aufgrund ihrer gesundheitlichen Beeinträchtigungen in den fraglichen Steuerperioden als Mensch mit Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 2002 über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG; SR 151.3) galt.

3.2 Die Vorinstanz erwog, dass als behinderungsbedingte Kosten die medizinisch notwendigen Aufwendungen gelten, die als kausale Folge der Behinderung entstehen. Nicht abzugsfähig seien demgegenüber die gewöhnlichen Lebenshaltungskosten und Luxusausgaben. Als Kriterium zur Abgrenzung behinderungsbedingter Kosten von gewöhnlichen Lebenshaltungskosten greife die Unmittelbarkeit des Zusammenhangs zwischen Behinderung und Kosten; zur Abgrenzung von Luxusausgaben diene das Kriterium der medizinischen Notwendigkeit. Eine umfassende Betreuung im teuersten Pflegeheim des Kantons koste pro Jahr CHF 125'000.--, abzüglich eines Anteils für gewöhnliche Lebenshaltungskosten seien CHF 100'000.-- zum Abzug zuzulassen. Da nicht nachgewiesen sei, dass eine medizinische Notwendigkeit für die Pflege der Beschwerdeführerin zu Hause bestanden habe, rechtfertige sich eine Beschränkung des Abzugs auf die Höhe der Betreuungskosten in einem kantonalen Pflegeheim.

3.3 Demgegenüber macht die Beschwerdeführerin zusammengefasst geltend, dass die Vorinstanz den Abzug nach Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG in unzulässiger Weise limitiere, was vom Gesetzgeber nicht gewollt sei. Welche Kosten als behinderungsbedingt zum Abzug zuzulassen seien, müsse nach den gesamten Einkommens- und Vermögensverhältnissen beurteilt werden, die hier mit einem Einkommen von CHF XXX'XXX.-- und einem Vermögen von CHF XX'XXX'XX.-- ausserordentlich gut seien. Weiter müsse der Beschwerdeführerin die freie Wahl zustehen, ob sie sich zu Hause oder in einem Pflegeheim betreuen lasse. Das Verwaltungsgericht lege einen unzulässigen Massstab an, wenn es die abzugsfähigen Kosten auf die Betreuungskosten in einem Pflegeheim beschränke.

3.4 Nach Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG (für die Steuerperioden 2009 und 2010 im Kanton Basel-Stadt anwendbar gestützt auf Art. 41 und Art. 212 Abs. 3 DBG [in der bis 31. Dezember 2013 geltenden Fassung] i.V.m. § 9 Abs. 1 der Verordnung des Kantons Basel-Stadt vom 20. Dezember 1994 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [DBStV; SG 660.100]) können die behinderungsbedingten Kosten von den Einkünften abgezogen werden, wenn die steuerpflichtige Person als behinderter Mensch im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes gilt und sie die Kosten selber trägt. Die Bestimmung soll die Steuerbelastung für Menschen reduzieren, die Einkommen für Kosten aufwenden müssen, die im Zusammenhang mit ihrer Behinderung stehen (vgl. Botschaft vom 11. Dezember 2000 zur Volksinitiative "Gleiche Rechte für Behinderte" und zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen behinderter Menschen, BBl 2001 1715 ff., Ziff. 4.3.3 1788). Abzugsgrenzen sind die behinderungsbedingten Kosten gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG von den Krankheits- und den Unfallkosten nach Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG, da für diese im Unterschied zu den behinderungsbedingten Kosten ein Selbstbehalt besteht (vgl. Silvia Hunziker/Jsabelle Mayer-Knobel, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017, N. 32q zu Art. 33 DBG; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 140 f. zu Art. 33 DBG). Aus dem Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG und der Entstehungsgeschichte ergibt sich, dass nicht alle Aufwendungen vom Einkommen abgesetzt werden können, die im Zusammenhang mit einer Behinderung getätigt werden. Steuerlich abzugsfähig sind nur jene Kosten, die durch eine Behinderung *bedingt* sind, d.h. grundsätzlich und masslich als direkte Folge der Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG entstehen (vgl. Urteile 2C_130/2C_131/2012 vom 9. Mai 2012 E. 5).

3.5 Zur Konkretisierung von Art. 33 Abs. 1 lit. h und lit. h^{bis} DBG hat die ESTV das Kreisschreiben Nr. 11 vom 31. August 2005 über den Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten erlassen (abrufbar unter www.estv.admin.ch; nachfolgend Kreisschreiben Nr. 11). Als Verwaltungsverordnung ist das Kreisschreiben Nr. 11 für die Gerichte rechtlich unverbindlich. Von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung weicht das Bundesgericht indes nicht ohne triftigen Grund ab, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt und eine überzeugende Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben enthält (vgl. Urteile 2C_873/2014 vom 8. November 2015 E. 3.4.1 und E. 3.4.2; 2C_258/2010 vom 23. Mai 2011 E. 4.2, mit zahlreichen Hinweisen auf die publizierte Rechtsprechung des Bundesgerichts). Allgemein gelten nach Ziff. 4.2 des Kreisschreibens Nr. 11 die notwendigen Kosten als behinderungsbedingt, die in einem kausalen Zusammenhang zur Behinderung stehen und weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben darstellen. Als Luxusausgaben gelten Aufwendungen, die den Rahmen üblicher und notwendiger Massnahmen übersteigen, nur aus Gründen der persönlichen Annehmlichkeiten anfallen oder besonders kostspielig sind. Diese können nicht zum Abzug gebracht werden (Kreisschreiben Nr. 11 Ziff. 4.2 S. 7). Die Kosten für den Aufenthalt in einem Wohnheim für Behinderte oder in einem Alters- und Pflegeheim sind grundsätzlich abzugsfähig, aber um denjenigen Betrag zu kürzen, der für Lebenshaltungskosten im eigenen Haushalt hätte aufgewendet werden müssen (Kreisschreiben Nr. 11 Ziff. 4.3.4 S. 8). In Anwendung dieser Grundsätze ist eine Kürzung auch im Umfang jener Kosten des externen Aufenthalts oder der Pflege zu Hause vorzunehmen, die das notwendige und übliche Mass übersteigen (vgl. Kreisschreiben Nr. 11 Ziff. 4.2 S. 7).

3.6 Diese massgeblichen Gesichtspunkte für die steuerliche Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingten Kosten hat die Vorinstanz zutreffend dargelegt und angewendet (vgl. E. 3.2 hiervor). Was die Beschwerdeführerin dem entgegen hält, ist nicht stichhaltig. Insbesondere hat die Vorinstanz nicht verkannt, dass Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG grundsätzlich keine betragliche Höchstgrenze für den Abzug behinderungsbedingter Kosten vorsieht. Die betragsmässige Beschränkung auf einen Abzug von CHF 100'000.-- nahm die Vorinstanz gestützt auf die Kosten für das kantonal teuerste Pflegeheim und unter Berücksichtigung eines angemessenen Betrags für (nicht abzugsfähige) Lebenshaltungskosten vor. Zugleich stellte die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich (vgl. E. 2.2 hiervor) fest, dass die Erblasserin zwar einer intensiven Betreuung bedurfte, diese aber im Umfang des medizinisch Gebotenen auch in jener Einrichtung hätte erbracht werden können, auf die zur Bestimmung des zulässigen Abzugs abgestellt wurde. Bei der Beschränkung des abzugsfähigen Betrags stellte die Vorinstanz somit in gesetzeskonformer Weise auf sachlich nachvollziehbare Kriterien ab. Soweit die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin dagegen behauptet, die Betreuung der Erblasserin im Pflegeheim wäre ihren Bedürfnissen nicht gerecht geworden, findet sich dafür in den vorinstanzlichen Erwägungen keine Stütze. Die Beschwerdeführerin nennt zudem weder konkrete Beweismittel zur Untermauerung dieser Behauptung, noch genügen ihre Ausführungen den qualifizierten Anforderungen an die Rüge von Sachverhaltsfeststellungen im bundesgerichtlichen Verfahren (vgl. E. 2.2 hiervor), sodass darauf nicht weiter einzugehen ist.

3.7 Für die Höhe des zulässigen Abzugs nach Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG ist sodann nicht auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der betroffenen Person abzustellen, wie das die Beschwerdeführerin geltend macht. Welche Aufwendungen als behinderungsbedingte Kosten vom Einkommen abgesetzt werden können, ist insoweit nicht nach subjektiven Kriterien zu entscheiden. Der Behinderungsbegriff, der Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG zugrunde liegt, hat die soziale und berufliche Integration behinderter Menschen als vollwertige Mitglieder der Gesellschaft im Blick (vgl. Art. 1 Abs. 2 BehiG; BGE 141 I 9 E. 5.3.1 S. 17). Aus dieser Perspektive ist zu beurteilen, ob die zum Abzug beantragten Kosten einer Massnahme der Integration von körperlich, geistig oder psychisch behinderten Menschen in die Gesellschaft dienen oder nicht (vgl. Urteil 2C_588/2011 vom 16. Dezember 2011 E. 3.2 mit Hinweisen). Der steuerrechtlich zu erleich-

ternde Grad gesellschaftlicher Teilhabe ist dabei für alle behinderten Menschen gleich und nicht nach ihren Einkommens- oder Vermögensverhältnissen zu bestimmen. Andernfalls bestünde die Gefahr verfassungsrechtlich unstatthafter Privilegierungen, die über eine Beseitigung von behinderungsbedingten Benachteiligungen hinausgingen (Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV; vgl. auch Markus Schefer/Caroline Hess-Klein, Behindertengleichstellungsrecht, 2014, S. 28 f. und BGE 141 I 9 E. 3.3 S. 13 [schulische Betreuung behinderter Kinder]). Die ausserordentlich guten wirtschaftlichen Verhältnisse der Erblasserin haben demnach keinen Einfluss darauf, welche Kosten als behinderungsbedingt im Sinne der gesetzlichen Bestimmung gelten und nach Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG steuerlich abzugsfähig sind.

3.8 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin stellt das Vorgehen der Vorinstanz auch keine unzulässige Beschränkung der Handlungsfreiheit dar. Die Erblasserin bzw. ihre Angehörigen waren zu jedem Zeitpunkt frei, den Ort und die Modalitäten ihrer Pflege zu wählen. Dass die damit verbundenen finanziellen Aufwendungen steuerlich nicht vollumfänglich berücksichtigt werden, mag geeignet sein, diese Wahl in die eine oder andere Richtung zu beeinflussen. Von einer eigentlichen Einschränkung in der Gestaltung der Lebensführung kann indes keine Rede sein.

3.9 Nach dem Dargelegten hat die Vorinstanz Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG bundesrechtskonform ausgelegt und angewendet. Die Beschwerde ist hinsichtlich der direkten Bundesteuern unbegründet und daher abzuweisen.

4. In Übereinstimmung mit Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG schreibt Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} StHG die Abzugsfähigkeit behinderungsbedingter Kosten im Rahmen der kantonalen Einkommensteuer vor. Der Kanton Basel-Stadt hat die bundesrechtliche Vorgabe in § 32 Abs. 1 lit. h StG umgesetzt; der Wortlaut dieser Regelung entspricht inhaltlich jener des Bundesrechts. Damit kann in allen Teilen auf das zur direkten Bundessteuer Dargelegte verwiesen werden, zumal die Beschwerdeführerin in Bezug auf die kantonalen Steuern keine eigenständigen Rügen erhebt. Die Beschwerde ist auch hinsichtlich der kantonalen Steuern unbegründet und daher abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.