

## Behinderungskostenabzug

### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2012-238 vom 23. Mai 2013

*Ein Behinderungskostenabzug kann nur gewährt werden, wenn ein Pflegeaufwand von mindestens einer Stunde pro Tag anfällt. Für die Beurteilung dieser Voraussetzung sind die Angaben des Pflegeheims massgebend, da dieses den Pflegeaufwand am besten zu ermitteln vermag. Dagegen kann ein externer Arzt den Aufwand nur grob abschätzen. Abziehbar sind grundsätzlich einzig die effektiven Pflegekosten.*

#### Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin X. lebt seit dem Jahr 2008 im Alters- und Pflegeheim E. In ihrer Steuererklärung pro 2011 machte sie im Formular Krankheitskosten unter der Ziff. 710 einen Abzug für behinderungsbedingte Kosten in Höhe von CHF 26'900.– sowie unter der Ziff. 720 krankheits- und unfallbedingte Aufwendungen in Höhe von CHF 1'261.– geltend. Die Steuerverwaltung berücksichtigte den Abzug für die behinderungsbedingten Kosten nicht und gewährte einen Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten in Höhe von CHF 4'393.00 (CHF 1'261.– gemäss Bescheinigung der T. AG und CHF 3'132.– für Pflegeleistungen des Alters- und Pflegeheims) abzüglich eines Selbstbehaltes unter Ziff. 722 in Höhe von CHF 2'435.–. Das steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2011 wurde auf CHF 25'437.– festgesetzt. Die entsprechende Veranlagungsverfügung datiert vom 5. Juli 2012.

B. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 2. August 2012 Einsprache. Sie beantragte sinngemäss, es sei ein pauschaler Betrag in Höhe von CHF 37'716.– (zwei Drittel von CHF 56'575.–) als Krankheitskosten zum Abzug zuzulassen. Der Einsprache legte sie unter anderem die monatlichen Rechnungen des Alters- und Pflegeheims E. bei, welchen entnommen werden kann, dass sich die Rekurrentin in der Pflegestufe 2 befindet und die Pflegeleistungen insgesamt CHF 26.70 pro Tag kosten. Der von der Rekurrentin selbst zu tragende Anteil dieser Kosten beläuft sich gemäss den Rechnungen des Alters- und Pflegeheims auf CHF 8.70 pro Tag.

Mit Entscheid vom 26. September 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie erwog im Wesentlichen, dass sich die Rekurrentin in der Pflegestufe 2 befinde, wobei ein Pflegeaufwand von 21 bis 40 Minuten anfallen würde. Deshalb seien die Kosten für das Alters- und Pflegeheim E. nicht behinderungsbedingt und könnten steuerlich nicht unter Ziff. 710 zum Abzug zugelassen werden. Abziehbar seien allerdings unter Ziff. 720 die selbstgetragenen Krankheitskosten. Aufgrund der Pflegestufe 2 und den damit verbundenen täglichen Heimpflegekosten in Höhe von CHF 8.70 könne der Rekurrentin lediglich ein diesbezüglicher Krankheitskostenabzug in Höhe von CHF 3'132.– (360 x CHF 8.70) gewährt werden.

C. Dagegen rekurrierte die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 25. Oktober 2012. Sie beantragt, es seien selbstgetragene anrechenbare Krankheitskosten in Höhe von CHF 37'716.– zum Abzug zuzulassen. Mit dem Rekurs reicht die Steuerpflichtige ein ärztliches Zeugnis von Dr. med. Y. vom 9. Oktober 2012 ein, welchem entnommen werden kann, dass die Rekurrentin im Jahre 2008 aus gesundheitlichen Gründen ins Alters- und Pflegeheim E. eingetreten ist und sie seit 2011 einen deutlich vermehrten Pflegeaufwand aufweist. Insbesondere attestiert das ärztliche Zeugnis einen Pflegeaufwand von mehr als 60 Minuten täglich.

Mit Vernehmlassung vom 14. Januar 2013 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Auf die Einzelheiten der Standpunkte der Parteien wird, soweit rechtserheblich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

### *Erwägungen:*

2.a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. September 2012 betreffend die kantonalen Steuern pro 2011 aufzuheben und Kosten für das Alters- und Pflegeheim in Höhe von CHF 37'716.– zum Abzug zuzulassen.

b) Fraglich ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht Kosten in obgenannter Höhe nicht zum Abzug zugelassen hat.

3.a) Gemäss § 32 Abs. 1 lit. h StG werden von den Einkünften die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person abgezogen, soweit diese die Kosten selber trägt. Der Abzug für behinderungsbedingte Kosten wird im Merkblatt der Steuerverwaltung «Abzug für Krankheits- und Unfallkosten/Abzug für behinderungsbedingte Kosten» konkretisiert. Danach gelten unter anderem Heimbewohner und Spitex-Patienten als behindert, für die ein Pflege- und Betreuungsaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag anfällt.

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. 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 lit. a StG werden von den Einkünften ferner 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) Die Rekurrentin verlangt in ihrer Rekursbegründung eine pauschale Bemessung des Abzuges auf zwei Drittel der gesamten Heimkosten. Zur Begründung ihres Standpunktes verweist sie zunächst auf das Merkblatt der Steuerverwaltung «Abzug für Krankheits- und Unfallkosten» vom 20. Oktober 2005. Darin werde unter Ziffer B III. ausgeführt, dass bei der Betreuung in einem Pflegeheim oder in einer Heilstätte zwei Drittel der Pflegekosten zum Abzug zugelassen werden würden. Indem die Steuerverwaltung den Abzug zu zwei Drittel nicht zulasse, werde dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV nicht Rechnung getragen. Zudem führe die Praxis der Steuerverwaltung zu einer Ungleichbehandlung, weil sie die Steuerpflichtigen je nach Abrechnungsart des Alters- und Pflegeheimes anders behandle. Je nachdem, ob das Alters- und Pflegeheim die Kosten detailliert aufschlüssele oder lediglich einen pauschalen Tagesansatz ausweise, komme die zwei Drittel-Regelung der Steuerverwaltung zur Anwendung oder nicht. Die zwei Drittel-Lösung werde im Übrigen in anderen Kantonen anerkannt. Insbesondere im Kanton Baselland würden die Kosten aus den Pflegestufen 1 bis 2 den krankheitsbedingten und ab Stufe 3 den behinderungsbedingten Kosten zugeordnet werden. Zudem sei es so, dass heutzutage nur Personen in Pflegeheime aufgenommen würden, welche wirklich hilfs- und pflegebedürftig seien oder sonst aufgrund medizinischer Indikationen in einem Pflegeheim leben müssten. Ihr Hausarzt Dr. med. Y. habe denn auch mit Schreiben vom 9. Oktober 2012 bestätigt, dass sie mehr als 60 Minuten Pflegeaufwand pro Tag benötige.

b) aa) Demgegenüber ist die Steuerverwaltung der Ansicht, ein Abzug für behinderungsbedingte Kosten könne nicht gewährt werden, weil kein Pflegeaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag angefallen sei. Auch sei die zwei Drittel-Praxis nicht anzuwenden, da in den Abrechnungen des Alters- und Pflegeheims der Anteil der Hotelleriekosten und der Anteil der Pflegekosten detailliert ausgewiesen worden seien. Auch könne kein Krankheitskostenabzug über den bereits zugestandenen Betrag in Höhe von CHF 4'393.– gewährt werden.

bb) Im vorliegenden Fall ist aus den Rechnungen des Alters- und Pflegeheims E. zu entnehmen, dass sich die Rekurrentin in der Pflegestufe 2 befindet. In dieser Stufe wird gemäss dem Bundesgesetz über Neuordnung der Pflegefinanzierung vom 13. Juni 2008 mit einem täglichen Pflegeaufwand zwischen 21 bis 40 Minuten ge-

rechnet. Zwar reicht die Rekurrentin mit ihrem Rekurs ein ärztliches Zeugnis von Dr. med. Y. ein, welches einen Pflegeaufwand seit 2011 von über 60 Minuten attestiert. Allerdings ändert dieses Arztzeugnis vorliegend an der Beurteilung der Pflegestufe nichts. Ein externer Arzt kann über den allfälligen Pflegeaufwand lediglich eine grobe Schätzung abgeben. Die Beurteilung durch das Alters- und Pflegeheim E. entspricht eher den Tatsachen, haben die Pflegepersonen doch täglich Kontakt zur Rekurrentin. 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. Folglich befand sich die Rekurrentin deshalb im fraglichen Zeitraum in der Pflegestufe 2, benötigte lediglich zwischen 21 und 40 Minuten Pflegeaufwand täglich und kann die Kosten für das Alters- und Pflegeheim E. daher nicht als behinderungsbedingte Kosten steuerlich abziehen.

cc) Die Rekurrentin macht überdies geltend, gemäss dem Merkblatt der Steuerverwaltung zu den Krankheits-, Unfall- und Behinderungskosten vom 20. Oktober 2005 seien zwei Drittel der Pflegekosten zum Abzug zuzulassen. Diesbezüglich ist anzuführen, dass die Steuerverwaltung gemäss ihrer Praxis grundsätzlich nur die effektiven Pflegekosten steuerlich zum Abzug zulässt. Lediglich wenn das Pflegeheim die Kosten nicht detailliert in Hotellerie- und Pflegekosten aufschlüsselt, greift die Steuerverwaltung subsidiär auf die Pauschallösung zurück. Die Ratio dieser Praxis besteht nicht darin, allen steuerpflichtigen Heimbewohnern mindestens einen Abzug von zwei Dritteln der Gesamtkosten zu gewähren. Vielmehr geht es um eine praktikable Lösung zu Gunsten jener, deren Heimstätten die Pflegekosten nicht separat ausweisen. Ansonsten wäre diesen Steuerpflichtigen die Möglichkeit genommen, Kosten geltend zu machen und sie würden ihrerseits benachteiligt werden.

dd) Die Rekurrentin macht weiter unter Verweis auf § 40 lit. c StV geltend, § 33 lit. a StG sehe vor, dass die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, soweit sie die Kosten selber trägt und diese fünf Prozent der um die Aufwendungen gemäss §§ 27 bis 32 verminderten Einkünfte übersteigen, von den Einkünften abgezogen werden müssen. Die Steuerverwaltung führt diesbezüglich korrekt aus, dass nur jene Kosten abzugsfähig sind, welche in Bezug auf die Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit angefallen sind. Zudem verbleibt der steuerpflichtigen Person ein Selbstbehalt von fünf Prozent des reinen Einkommens. Aus den Abrechnungen des Alters- und Pflegeheims E. geht hervor, dass sich die von der Rekurrentin zu tragenden Kosten für die Pflegeleistungen auf Pflegestufe 2 auf CHF 8.70 pro Tag belaufen. Diese Kosten sind denn auch von der Steuerverwaltung als Krankheitskosten berücksichtigt worden. Die restlichen CHF 18.– pro Tag für die Pflegeleistungen werden gemäss den eingereichten Rechnungen des Alters- und Pflegeheims E. durch die Krankenversicherung übernommen und sind deshalb gemäss § 33 lit. a StG nicht abzugsfähig. Ebenfalls nicht als abzugsfähige Krankheitskosten zu berücksichtigen sind die CHF 155.– Aufenthaltstaxe pro Tag. Dabei handelt es sich gemäss den Rechnungen des Alters- und Pflegeheims E. um Hotel- und Betreuungskosten. Als Krankheits-

kosten sind allerdings lediglich Aufwendungen für ärztliche Behandlung, für besondere Heilmassnahmen und für besondere Pflege abzugsfähig.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung zu Recht die von der Rekurrentin geltend gemachten pauschalen Kosten in Höhe von CHF 37'716.– nicht zum Abzug zugelassen hat.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.