

Krankheitskostenabzug

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 145/2005 vom 27. April 2006

Bei häuslicher Pflege am Wohnort der steuerpflichtigen Person können mit dem Krankheitskostenabzug nur die Aufwendungen für die Pflege angerechnet werden, nicht hingegen die Kosten für den Haushalt. Die Kosten für die Pflege sind vom Steuerpflichtigen substantiiert nachzuweisen, andernfalls kein Abzug anerkannt werden kann. Anders als bei einem Aufenthalt in einem Pflegeheim ist bei Pflege im eigenen Heim eine pauschalierte Aufteilung der Kosten nicht möglich.

I. Sachverhalt

1. a) Der Rekurrent hat in der Steuererklärung 2002 im Detail zu Ziffer 20 betreffend Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten CHF 98'018.– deklariert und zwar wie folgt:

S.-G., $\frac{2}{3}$ von CHF 126'740.– (Betreuung/Pflege 24 h)	CHF 84'493.–
A. F., $\frac{2}{3}$ von CHF 20'287.– (Betreuung/Pflege Aushilfe S.)	CHF 13'525.–
Total	CHF 98'018.–

...

b) Die Steuerverwaltung hat den geltend gemachten Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten wegen «fehlendem Nachweis der Pflegebedürftigkeit mit einem Arztzeugnis» sowie «fehlenden Angaben über die geleistete Pflege in Bezug zur Betreuung des Haushalts» nicht anerkannt und unter Ziff. 20 CHF 0.– eingesetzt. Das im Kanton Basel-Stadt steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2002 wurde dementsprechend auf CHF 82'985.– zum Satz von CHF 86'132.– festgesetzt. Hierüber ist der Rekurrent mit der Steuerauscheidung und dem Veranlagungsprotokoll vom 14. Oktober 2004 in Kenntnis gesetzt worden. Die entsprechende Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2002 datiert ebenfalls vom 14. Oktober 2004.

2. Dagegen hat der Rekurrent mit Schreiben vom 12. November 2004 Einsprache erhoben, welche nach diversen Fristerstreckungen und Korrespondenzen mit der Steuerverwaltung am 31. Januar 2005, 2. Mai 2005 und 3. Juni 2005 begründet worden ist. Nach Einholung der Steuerunterlagen betreffend Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Frau S.-G. für die Jahre 2002 und 2003 bei der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Tessin hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt die Einsprache mit Entscheid vom 30. August 2005 bezüglich A. F. gutgeheissen und die CHF 20'287.– in vollem Umfang als Krankheitskosten (unter Berechnung des Krankheitskosten-Selbstbehalts von 5 Prozent des Zwischentotales von Ziff. 19)

anerkannt. Bezüglich der Aufwendungen für S.-G., CHF 84'493.– ($\frac{2}{3}$ von CHF 126'740.–) hat die Steuerverwaltung die Einsprache jedoch abgewiesen. Das im Kanton Basel-Stadt steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2002 ist neu auf CHF 67'700.– zum Satz von CHF 70'300.– festgesetzt worden.

3. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 30. August 2005 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 29. September 2005. Darin beantragt die Vertreterin des Rekurrenten unter o/e-Kostenfolge, es seien die in der Steuererklärung 2002 geltend gemachten CHF 84'493.– als Krankheitskosten zum Abzug zuzulassen. Auf die Einzelheiten des Standpunktes des Rekurrenten wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 6. Dezember 2005 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 30. August 2005 betreffend die kantonalen Steuern pro 2002 aufzuheben und die in der Steuererklärung 2002 geltend gemachten CHF 84'493.– als Krankheitskosten zum Abzug zuzulassen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nachdem die Steuerverwaltung die vom Rekurrenten geltend gemachten Kosten bezüglich A. F. in der Höhe von CHF 20'287.– im Einspracheverfahren in vollem Umfang als Krankheitskosten (unter Berechnung des Krankheitskosten-Selbstbetrags von 5 Prozent des Zwischentotalen von Ziff. 19) akzeptiert hat, ist hierauf im Rahmen des vorliegenden Verfahrens nicht mehr weiter einzugehen. Strittig ist im vorliegenden Fall hingegen (noch), in welchem Umfang bezüglich der Leistungen von Frau S.-G. (CHF 126'740.–) Pflegeleistungen vorliegen, die als Krankheitskosten qualifiziert und folglich zum Abzug zugelassen werden können.

3. a) Nach § 33 lit. a StG werden von den Einkünften abgezogen: die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, soweit sie die Kosten selber trägt und diese 5 Prozent der um die Aufwendungen gemäss §§ 27 bis 32 verminderten Einkünfte übersteigen.

b) Gemäss § 40 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) gelten als Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten im Sinne von § 33 lit. a StG die Aufwendungen für Massnahmen zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit, insbesondere die Aufwendungen für ärztliche Behandlung (Honorare, Medika-

mente usw.), für besondere Heilmassnahmen (Diäten, Massagen, Bäder usw.), für besondere Pflege (Pflegepersonal, Spital-, Heim-, Klinik-, ärztlich verordneter Kur-aufenthalt usw.) oder für die Anschaffung und Unterhalt von Hilfsmitteln (medizinische Apparate, Brillen, Prothesen, Invalidenfahrzeuge usw.) (Abs. 1). Nicht als Krankheitskosten gelten Auslagen für medizinisch nicht notwendige Massnahmen (Abs. 2). Abziehbar sind nur die krankheits- oder pflegebedingten Mehrauslagen. Bei Aufenthalt in einem Pflegeheim oder in einer Heilstätte sind die gewöhnlichen Lebenshaltungskosten für Verpflegung, Unterkunft und Bekleidung usw. nicht abziehbar (Abs. 3). Art, Höhe und medizinische Notwendigkeit der Krankheitskosten sind von der steuerpflichtigen Person mittels geeigneter Belege nachzuweisen. Die Steuerverwaltung kann die Einreichung ärztlicher Zeugnisse sowie Bescheinigungen der Krankenversicherung über die Kostenbeteiligung verlangen (Abs. 5).

c) aa) Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat zum Thema «Abzug von Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten» am 14. Dezember 1994 ein Kreisschreiben erlassen. Auf dieses stellt die Steuerverwaltung Basel-Stadt in der Praxis auch bei der Veranlagung der kantonalen Steuern ab. Hiergegen ist nach Ansicht der Steuerrekurskommission zumindest seit Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes per 1. Januar 2001 und der damit verbundenen vertikalen Steuerharmonisierung nichts einzuwenden. Dies umso mehr als der Wortlaut von § 33 lit. a StG weitgehend mit der entsprechenden Bestimmung in DBG (Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG) übereinstimmt.

bb) Nach dem Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. Dezember 1994 werden unter Krankheitskosten die Ausgaben für medizinische Behandlungen, d.h. die Kosten für Massnahmen zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit, insbesondere die Kosten für ärztliche Behandlungen, Spitalkosten, Auslagen für Medikamente und Heilmittel, medizinische Apparate, Brillen etc. gerechnet. Mehrkosten, die den Rahmen üblicher und notwendiger Massnahmen übersteigen, fallen nicht unter diesen Krankheitskostenbegriff. Nicht als Krankheitskosten gelten Auslagen für Verjüngungs- oder Schönheitsbehandlungen, für Schlankheits- oder Fitnesskuren und dergleichen. Diese Aufwendungen gehören zu den nichtabzugsfähigen privaten Lebenshaltungskosten. Die vom Steuerpflichtigen für sich oder eine von ihm unterhaltene Person geltend gemachten Kosten sind durch entsprechende Belege nachzuweisen (vgl. das Kreisschreiben der Eidgenössische Steuerverwaltung Nr. 16 der Steuerperiode 1995/96 vom 14. Dezember 1994, Ziffern 2 und 3; vgl. auch Agner et altera, Kommentar zum Gesetz über die Direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, S. 130 ff.).

cc) Voraussetzung für den Abzug von Krankheitskosten ist demnach, dass einerseits Kosten zur Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit vorliegen, die die steuerpflichtige Person selber tragen muss, und dass andererseits der steuerpflichtigen Person bezüglich der von ihr selber zu tragenden Kosten ein Selbstbehalt von 5 Prozent des reinen Einkommens verbleibt. Die Berechnung des Krankheitskosten-Selbstbehalts erfolgt nach folgender Formel: 5 Prozent des Zwischentotalen gemäss Ziff. 19 der Steuererklärung (vgl. die Wegleitung zur Steuererklärung 2002, Seite 20).

d) aa) In ihrer Vernehmlassung führt die Steuerverwaltung zudem aus, dass in der Veranlagungspraxis bei der Betreuung in einem Pflegeheim oder in einer Heilstätte «nur» zwei Drittel der Pflegekosten zum Abzug zugelassen werden; die «Pflegekosten» werden um jenen Drittel gekürzt, der Lebenshaltungskosten darstellt. Bei häuslicher Pflege sind die Kosten einer Krankenschwester oder die Kosten der Hauspflege abziehbar; dabei werden diese Kosten um den Teil gekürzt, der nicht für die Pflege, sondern für den Haushalt aufgewendet wird. Dabei gilt es zu beachten, dass bei häuslicher Pflege die $\frac{2}{3}$ -Pauschallösung, wie sie bei einem Aufenthalt in einem Pflegeheim gilt, nicht zur Anwendung gelangt. Vielmehr sind – angesichts der vielfältig möglichen Lebensumstände in einem privaten Haushalt – die Kosten der Hauspflege substantiiert nachzuweisen.

bb) Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, ist diese Differenzierung sachlich damit zu begründen, dass bei einem Aufenthalt in einem Pflegeheim der Heimbewohner bei Eintritt nach einem Pflegeklassifikationssystem eingestuft wird, je nach Pflege- und Betreuungsaufwand. Die von der Steuerverwaltung getroffene Unterscheidung zwischen Betreuung in einem Pflegeheim oder in einer Heilstätte einerseits und häuslicher Pflege andererseits ist daher nicht zu beanstanden.

4. a) aa) Aus den vorliegenden Arztzeugnissen ergibt sich zunächst, dass der Rekurrent seit 1977 hilfs- und pflegebedürftig ist und an seinem Wohnsitz täglich während 24 Stunden Spitex- und Haushaltshilfe braucht ...

bb) Aus den Akten ist weiter ersichtlich, dass der Rekurrent im Kanton Tessin in einer ihm «gehörenden» Liegenschaft wohnt (Anteil 70%). Wie die Steuerverwaltung in diesem Zusammenhang zu Recht bemerkt, ist es notorisch, dass bei einer eigenen Liegenschaft diverse Arbeiten anfallen (Gartenpflege, Reinigung etc.). Ebenso ist es richtig, dass Einkäufe getätigt werden müssen. Der A. F. erbringt gemäss Bestätigung vom 1. Juni 2005 keine Haushaltshilfe. Die von der Steuerverwaltung getroffene Schlussfolgerung, wonach die Leistungen betreffend Haushalt etc. demnach alle von Frau S.-G. erbracht worden sein müssen, erscheint somit schlüssig.

cc) Aufgrund des Gesagten ist in casu demnach davon auszugehen, dass der Rekurrent zu Hause gepflegt wird.

b) Im vorliegenden Verfahren ist ferner zu klären, in welchem Umfang bezüglich der Leistungen von Frau S.-G. (CHF 126'740.–) Pflegeleistungen vorliegen, die als Krankheitskosten qualifiziert werden können.

aa) Aus den mit dem Rekurs eingereichten Unterlagen ergibt sich, dass bezüglich den Leistungen an Frau S.-G. in Höhe von CHF 126'740.– offenkundig keine Schenkungen vorliegen, sondern dass es sich bei diesen Aufwendungen des Rekurrenten mit grosser Wahrscheinlichkeit um Lohnzahlungen gehandelt hat.

bb) Aus den mit der Steuererklärung pro 2002 eingereichten 12 Abrechnungen (Januar 2002 bis Dezember 2002) von Frau S.-G. lassen sich nur die Anzahl der Tagespauschalen sowie speziell in Rechnung gestellte Stunden entnehmen, jedoch keine detaillierten Hinweise darauf, für welche Dienstleistungen wie viele Stunden in Rechnung gestellt worden sind. Es sind jedoch keine Gründe ersichtlich, weshalb keine detaillierteren Angaben möglich sein sollen. Gemäss Angaben des Rekurrenten ist Frau S.-G. selbständig erwerbstätig. Folglich kann der Rekurrent als Auftraggeber jederzeit von Frau S.-G. als Beauftragte detaillierte Angaben verlangen (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 6. Dezember 2005 mit Verweis auf gestützt auf Art. 400 OR: Pflicht zur Rechenschaftsablegung des Beauftragten).

cc) In casu ist somit festzuhalten, dass es der Rekurrent trotz Aufforderung (vgl. das Schreiben der Steuerverwaltung vom 29. März 2005) bis heute unterlassen hat, den auf die Hauspflege entfallenden Anteil ausreichend zu substantzieren. So ist nach wie vor unklar, in welchem Umfang abziehbare Pflegeleistungen und in welchem Umfang nicht abziehbare Haushaltsleistungen vorliegen. Die Steuerverwaltung hat die Kosten von CHF 84'493.– ($\frac{2}{3}$ von CHF 126'740.–) mangels Substanziierung somit zu Recht nicht als Krankheitskosten zum Abzug zugelassen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die geltend gemachten Auslagen von CHF 84'493.– ($\frac{2}{3}$ von CHF 126'740.–) zu Recht nicht als Krankheitskosten zum Abzug zugelassen hat. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist folglich abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.