

**BStP | 2019 | Nr. 8**

Betreff:	Einkommenssteuer, Behinderungsbedingte Kosten
Inстанz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	18. Oktober 2018
Verfahrensnummer:	STRK.2018.26

*Für die Abziehbarkeit der Fahrkosten sieht das Steuergesetz ab der Steuerperiode 2016 eine betragsmässige Beschränkung auf CHF 3'000.-- vor. Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung gelten die Fahrten zum Arbeitsplatz als Gewinnungskosten und können nicht als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zugelassen werden. Die Steuerrekurskommission weicht nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Der Maximalbetrag von CHF 3'000.-- war im Zeitpunkt des Erlasses des Kreisschreibens Nr. 11 noch nicht in Kraft. Somit lässt das Kreisschreiben keine dem Einzelfall angepasste Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zu. Es wurde vor der Gesetzesänderung erlassen und bis anhin noch nicht angepasst. In casu ist die Notwendigkeit des privaten Motorfahrzeugs für den Arbeitsweg allein auf die Behinderung zurückzuführen. Die Fahrtkosten sind deshalb als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen.*

**Sachverhalt:**

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten A. und B., deklarierten in ihrer Steuererklärung für die kantonalen Steuern pro 2016, Fahrkosten in der Höhe von CHF 19'096.--. Der Rekurrent ist seit einem Unfall im Jahr [...] querschnittgelähmt und auf einen Rollstuhl angewiesen. Da der Fahrkostenabzug ab der Steuerperiode 2016 auf CHF 3'000.-- begrenzt ist, deklarierten die Rekurrenten den diesen Maximalbetrag übersteigenden Betrag von CHF 16'096.-- als behinderungsbedingte Kosten. Mit Veranlagungsverfügung vom 9. November 2017 gewährte die Steuerverwaltung lediglich einen Fahrkostenabzug in der Höhe von CHF 3'000.-- und liess die geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten nicht zum Abzug zu.

B. Mit Schreiben vom 3. Dezember 2017 erhoben die Rekurrenten Einsprache und beantragten, dass die die Fahrkostenpauschale übersteigenden Kosten als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen seien. Sie begründeten dies damit, dass der Rekurrent zwingend auf ein Auto angewiesen sei.

Mit Entscheid vom 15. Januar 2018 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Fahrkosten seien als Gewinnungskosten und nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig. Die Fahrkosten seien auf CHF 3'000.-- beschränkt und deshalb könnten die übersteigenden Kosten nicht als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug gebracht werden.

C. Mit Schreiben vom 14. Februar 2018 erheben die Rekurrenten, vertreten durch C., Rechtsanwältin, Rekurs und beantragen unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid dahingehend abzuändern, als das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF [...] herabzusetzen sowie die Veranlagung unter Zugrundelegung dieses Einkommens neu durchzuführen sei.

Mit Schreiben vom 14. März 2018 reichten die Rekurrenten ein Schreiben des Gemeindesteueramts X. vom 9. März 2018 nach. Der Kanton Y. habe seine Praxis angepasst und lasse in einem

vergleichbaren Fall die den Maximalbetrag übersteigenden Fahrkosten als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zu.

In ihrer Vernehmlassung vom 24. April 2018 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

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

#### *Erwägungen:*

2. a) Die Rekurrenten beantragen unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Januar 2018 dahingehend abzuändern, als das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF [...] herabzusetzen sowie die Veranlagung unter Zugrundelegung dieses Einkommens neu durchzuführen sei.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die Kosten in der Höhe von CHF 16'096.-- zu Recht nicht als behinderungsbedingte Kosten 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 Bundesgesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderung vom 13. Dezember 2002 (BehiG) abgezogen, soweit diese die Kosten selber trägt.

b) Gemäss Art. 2 BehiG gilt als Mensch mit Behinderungen (Behinderte, Behinderter) eine Person, der es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und weiterzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben.

4. a) Unbestritten ist, dass der Rekurrent querschnittsgelähmt und deshalb zwingend auf einen Rollstuhl angewiesen ist und es sich dabei um eine Behinderung im Sinne von Art. 2 BehiG handelt. Der Rekurrent arbeitet bei [...] als Leiter [...]. Ebenso unbestritten ist, dass er im Jahr 2016 den Arbeitsweg im deklarierten Umfang mit seinem privaten Fahrzeug zurücklegte. Der Rekurrent macht geltend, dass er beim Ein- und Ausstieg in den Zug die Hilfe eines SBB Mitarbeiters benötige. Dafür sei jedoch eine zeitlich exakte Voranmeldung erforderlich. Aufgrund seiner leitenden Funktion sei dies jedoch nicht immer möglich. Als Mensch ohne Behinderung sei dieser Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar, weshalb die Notwendigkeit eines Fahrzeugs in seinem Fall allein auf die Behinderung zurückzuführen sei.

b) Die Steuerverwaltung macht geltend, dass es sich bei den Fahrten zum Arbeitsplatz um Gewinnungskosten handelt. Für deren Abziehbarkeit sehe das Steuergesetz ab der Steuerperiode 2016 eine betragsmässige Beschränkung auf CHF 3'000.-- vor. Hinsichtlich des Vergleichs mit einer Person ohne Behinderung sei darauf hinzuweisen, dass auch bei nicht behinderten Personen Situationen denkbar seien, in welchen die Benutzung eines privaten Motorfahrzeugs zur Beistellung des Arbeitswegs unabdingbar sei (z.B. Schichtarbeit).

c) Als Berufskosten sind ab Steuerperiode 2016 nur noch die notwendigen Kosten bis zu einem Maximalbetrag von CHF 3'000.-- für Fahrten zwischen dem Wohnort und dem Arbeitsplatz abziehbar. Die Steuerverwaltung stützt sich auf das Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (KS Nr. 11). Gemäss dem Kreisschreiben gelten die Fahrten zum Arbeitsplatz als Gewinnungskosten und können nicht als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zugelassen werden. Dazu wird auf die Zürcher Steuerpraxis aus dem Jahr 2004 verwiesen.

d) Kreisschreiben richten sich als Verwaltungsweisungen zwar primär an Vollzugsorgane und sind für Gerichte nicht verbindlich. Diese berücksichtigen Weisungen in Kreisschreiben aber bei ihren Entscheidungen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Die Steuerrekurskommission weicht deshalb nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_258/2010 vom 23. Mai 2011, E. 4.2).

e) Der Maximalbetrag von CHF 3'000.-- war im Zeitpunkt des Erlass des Kreisschreibens Nr. 11 jedoch noch nicht in Kraft. Das Kreisschreiben Nr. 11 wurde somit vor der Gesetzesänderung erlassen und bis anhin noch nicht angepasst. Somit lässt das Kreisschreiben Nr. 11 keine dem Einzelfall angepasste Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zu.

f) Der Kanton St. Gallen hat seine Praxis bereits angepasst. Die Kosten für Fahrten zum Arbeitsplatz unterliegen als Gewinnungskosten von Unselbständigerwerbenden grundsätzlich auch der Abzugsbeschränkung. Vermag jedoch eine behinderte Person glaubhaft zu machen, dass sie notwendigerweise das private Motorfahrzeug für den Arbeitsweg benützen muss, so können die daraus resultierenden weitergehenden Kosten in Abzug gebracht werden. Die Notwendigkeit muss allein auf die Behinderung zurückzuführen sein und kann sich nicht aus anderen Gründen, wie z.B. Zeitersparnis, ergeben (vgl. St. Galler Steuerbuch, StB 46 Nr. 2, Nr. 3.7).

g) Da das Kreisschreiben Nr. 11 vor der Gesetzesänderung ergangen ist, kann die Steuerrekurskommission deshalb von diesem abweichen. Somit ist vorliegend nur noch fraglich, ob die Notwendigkeit des privaten Motorfahrzeugs für den Arbeitsweg einzig auf die Behinderung zurückzuführen ist. Der Rekurrent arbeitet in [...]. Um den öffentlichen Verkehr zu nutzen, wie eine nicht behinderte Person, muss sich der Rekurrent mindestens eine Stunde vor Abfahrt bei der SBB melden, damit eine Hilfsperson ihm den Ein- und Ausstieg in und aus den Zügen ermöglicht (vgl. <https://www.sbb.ch/de/bahnhof-services/reisende-mit-handicap/sbb-call-center-handicap.html>, zuletzt besucht am 9. Januar 2019). Der Rekurrent arbeitet in leitender Funktion bei [...]. Er muss an Sitzungen und Anlässen teilnehmen, welche zeitlich nicht immer klar begrenzt und abzuschätzen sind. Der Rekurrent kann deshalb nicht wie eine nicht behinderte Person unvorangemeldet jeden Zug benützen, sondern muss jedes Mal zuerst eine Ein- und Ausstieghilfe organisieren. Dies jeweils mindestens eine Stunde im Voraus. Im vorliegenden Fall vermag der Rekurrent deshalb glaubhaft darzulegen, dass er notwendigerweise das private Motorfahrzeug für den Arbeitsweg benützen muss, was allein auf seine Behinderung zurückzuführen ist. Die daraus resultierenden weitergehenden Kosten sind als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Notwendigkeit des privaten Motorfahrzeugs für den Arbeitsweg allein auf die Behinderung des Rekurrenten zurückzuführen ist. Die Fahrtkosten in Höhe von CHF 16'096.-- sind deshalb als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird gutgeheissen.