

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.178 vom 14. August 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-08-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2017.178

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.178 du 14 août 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.178 del 14 agosto 2019

Regeste

Diverse Krankheitskosten, so die im Graubereich liegenden Kosten für eine Reittherapie und Gesundheitsmatratzen, sind infolge der gebotenen restriktiven Auslegung des Begriffs Krankheitskosten unberücksichtigt geblieben. Ebenso ist bei beiden Pflichtigen der Abzug von Diätzuschlägen (Leberdiät resp. Diät nach Meningitis) verweigert worden, weil es - ungeachtet einer ärztlichen Verordnung - grundsätzlich keine Diätzuschläge mehr gibt und in diesem Zusammenhang keinerlei Mehrkosten belegt und vorstellbar waren. Teilweise Gutheissung (Anerkennung) betreffend Mehrkosten der berufsbedingten auswärtigen Verpflegung.

Erwägungen

E. 2

a) Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen (Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Dazu gehören u.a. die Berufskosten (Art. 26 DBG, § 26 StG) sowie die Krankheits- und Unfallkosten, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese 5% der um die Aufwendungen gemäss Art. 26-33 DBG und § 26-31 StG verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen (Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG, § 32 lit. a StG). Das Steuergesetz berücksichtigt damit letztere Aufwendungen steuermindernd, obschon sie grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten gehören. b) Die als Berufskosten geltend gemachten Verpflegungsmehrkosten der Ehefrau in Höhe von Fr. 1'440.- wurden vom kantonalen Steueramt anerkannt, nachdem die Pflichtige ihre Arbeitszeitregelung in der Replik näher erläutert und eine Bestätigung ihres Arbeitgebers E über die einzuhaltende Mittagspausezeit beigebracht hatte.

E. 3

a) Streitig sind im vorliegenden Verfahren einzig noch die Krankheitskosten, welche die Pflichtigen nach Abzug der Selbstbehalte von Fr. 6'652.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 6'508.- (Staats- und Gemeindesteuern), entsprechend 5% der Nettoeinkommen von Fr. 133'055.- (direkte Bundessteuer) resp. Fr. 130'155.- (Staats- und Gemeindesteuern) bei gesamten im vorliegenden Verfahren geltend gemachten 2 DB.2017.178 2 ST.2017.222 - 4 - Krankheitskosten von Fr. 13'980.- auf Fr. 7'327.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 7'472.- (Staats- und Gemeindesteuern), bezifferten. Dabei geht es einzig noch um die Anrechenbarkeit der beiden Diätzuschläge von je Fr. 2'500.- sowie der Kosten von Fr. 2'839.- für Gesundheitsmatratzen sowie weiterer Kosten von Fr. 1'300.- für eine Reittherapie. Alle übrigen Krankheitskosten, welche die Pflichtigen im vorliegenden Rechtsmittelverfahren in

Höhe von Fr. 4'841.- (Selbstbehalte Fr. 1'500.- + Medika- mentkosten Fr. 92.- + Zahnarztkosten Fr. 3'249.-) geltend machten, sind nicht mehr streitig. b) Als abzugsfähig gelten gemäss den genannten Bestimmungen, die im DBG und im StG gleich lauten, allgemein alle Kosten zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit, bei welchen ein adäquater Kausalzu- sammenhang zwischen den Kosten und einer gesundheitlichen Beeinträchtigung be- steht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 33 N 147 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 32 N 12 StG). c) Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat die abzugsfähigen Kosten im Kreisschreiben Nr. 11 vom 31. August 2005 über den Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (nachfolgend KS Nr. 11) näher konkretisiert. Gleiches tat das kantonale Steueramt in seinem Merkblatt vom 19. Juli 2005 (in der Fassung vom 18. September 2012/5. Juni 2013) zu den Abzügen der Krankheits- und Unfallkosten sowie der behinderungsbedingten Kosten (ZStB Nr. 19/002, nachfolgend Merkblatt). Demnach sind als Krankheitskosten insbesondere Auslagen für ärztliche Behandlungen und ärztlich verordnete Medikamente, bestimmte Zahnbehandlungen, Heilmassnahmen, krankheits- oder unfallbedingte Pflege, Spital- und Heilstättenaufenthalte und dergleichen anrechenbar. Einige Auslagen, die nicht ohne Weiteres von den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten abgrenzbar sind, erfordern eine ärztliche Verordnung, die vor Antritt der betreffenden Massnahme ausgestellt werden muss. Eine erst nachträglich ausgestellte ärztliche Bescheinigung genügt nicht, selbst wenn die in Frage stehende Massnahme zweckmässig war und sogar zu einem Heilerfolg führte (BGr, 10. Juli 2009, 2C_103/2009). Nicht als Krank- heitskosten abzugsfähig sind Auslagen, die nur mittelbar oder indirekt mit einer Krank- heit oder einer Heilung bzw. einer Pflege in Zusammenhang stehen (z.B. Transportkos- ten zum Arzt, Besucherkosten, Ersatz von Bodenbelägen für Asthmatiker) sowie Auf- wendungen, die lediglich der Prävention dienen. 2 DB.2017.178 2 ST.2017.222 - 5 - d) Bezüglich der Kosten für Diäten bestimmt das KS Nr. 11 in Ziff. 3.2.10 Fol- gendes: "Die Mehrkosten einer ärztlich angeordneten, lebensnotwendigen Diät (z.B. bei Zöliakie, Diabetes) können abgezogen werden. Gleiches gilt für die Mehrkosten von Spezialnahrung (Aufbau- und Sonderkost, Ergänzungsnahrung etc.), die auf ärztliche Anordnung hin eingenommen werden muss. Anstelle des Abzugs der effektiven Kosten kann bei andauernder, lebensnotwendiger Diät eine Pauschale von Fr. 2'500.- geltend gemacht werden. An Diabetes erkrankte Personen können jedoch nur die effektiven Mehrkosten zum Abzug bringen." Ähnlich lautet die Regelung im kantonalen Merkblatt in Ziff. 2.b: " Bei einer ärztlich angeordneten Diät oder Spezialnahrung können die Mehr- kosten abgezogen werden. Anstelle des Abzugs der tatsächlichen Mehrkosten kann bei andauernden, lebensnotwendigen Diäten eine Pauschale von Fr. 2'500.- geltend gemacht werden (z.B. Zöliakie). e) Als Verwaltungsweisung richten sich das Kreisschreiben und das Merkblatt zwar vorab an die Vollzugsorgane und ist für Gerichte nicht verbindlich. Diese berück- sichtigen es aber bei ihrer Entscheidung, sofern es eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Das Gericht weicht nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Inso- fern wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Weisungen eine rechtsgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (BGE 133 V 346 E. 5.4.2, mit Hinweisen). f) Krankheits- und Unfallkosten im vorstehenden Sinn stellen steuermindernde Tatsachen dar, welche gemäss den allgemeinen Beweislastregeln vom Steuerpflichti- gen

darzutun und nachzuweisen sind (vgl. RB 1987 Nr. 35, auch zum Folgenden). Wegen der Abgrenzungsproblematik zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten einerseits und den präventiven Gesundheitsmassnahmen andererseits, sind an die Substanziierung der gesundheitlichen Beeinträchtigung und der zur Behebung oder 2 DB.2017.178 2 ST.2017.222

- 6 - Linderung vorgesehenen Massnahmen vergleichsweise strenge Anforderungen zu stellen (BGr, 14. April 2008, 2C_722+723/2007, E. 3.2; VGr, 1. Oktober 2014, SB.2014.00093 und SB.2014.00094, E. 2.4, www.vgrzh.ch). Der Steuerpflichtige hat bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittelofferte, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Es hat den Steuerpflichtigen weder zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten.

E. 4

a) Bei den von den Pflichtigen geltend gemachten Kosten für Gesundheitsmatratzen (Fr. 2'839.-) sowie für eine Reittherapie (Fr. 1'300.-) handelt es sich gerade um solche Kosten, die in einem "Graubereich" liegen, in welchem die Abzugsfähigkeit der entsprechenden Kosten nicht ohne weiteres bejaht oder verneint werden kann. Dies gebietet wie erwähnt eine erhöhte Substanziierungspflicht, damit beurteilt werden kann, ob die erwähnten Auslagen in erster Linie als krankheits- oder unfallbedingte Kosten im oben beschriebenen Sinn zum Abzug zugelassen werden können. Dieser Substanziierungspflicht sind die Pflichtigen nicht nachgekommen. Eine ärztliche Verordnung, die vor Tätigung der entsprechenden Auslagen ausgestellt sein muss (vgl. Ziff. 3 c), reichten die Pflichtigen nicht ein. Es wurden im Einspracheverfahren lediglich hinterher ausgestellte ärztliche Atteste eingereicht. Im Arzzeugnis vom ... Juni 2016 bestätigt Dr. F, dass D, Tochter der Pflichtigen, bei ihm wegen Rückenproblemen in Behandlung sei und er eine Hippotherapie als dienlich erachte und empfehle. Im zweiten Attest vom Juni 2015 bestätigt Dr. G, dass beide Kinder der Pflichtigen bei ihr wegen schwerer Allergie in Behandlung gewesen seien und sie Allergiker Bettmatratzen für sie als dienlich erachte und empfehle. Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren reichte die Pflichtige schliesslich noch eine von ihr selbst verfasste ärztliche Therapieverordnung, datiert vom 25. Mai 2015 ein, worin sie für ihre Tochter D eine "Hippotherapie, Beginn 2014 bis auf weiteres" anordnete. b) Sowohl ärztliche Verordnungen wie auch Arzzeugnisse unterliegen wie jedes andere Gutachten der freien Beweiswürdigung. Der Beweiswert solcher Zeugnisse ist erheblich herabgemindert, wenn darin wesentliche Angaben zur gesundheitlichen Beeinträchtigung und zum Behandlungskonzept fehlen oder die Umstände darauf hin- 2 DB.2017.178 2 ST.2017.222

- 7 - deuten, dass Gefälligkeitsgutachten ausgestellt wurden. Das von der Pflichtigen schliesslich selbst erstellte Attest hat den Stellenwert eines Parteigutachtens und weist, da die Pflichtige ein erhebliches Interesse an steuerlichen Abzügen hat und damit in eigener Sache befangen ist, so gut wie keinen Beweiswert auf, auch wenn die Pflichtige als Ärztin in der Lage ist, Diagnosen und Behandlungskonzepte zu erstellen. c) Bezüglich der Reittherapie der 13-jährigen Tochter D ergeben sich aus den eingereichten Zeugnissen keine konkreten Angaben über deren gesundheitliche Beeinträchtigung und zum Behandlungskonzept der Therapie. Die Pflichtige selbst machte über die gesundheitlichen

Beschwerden ihrer Tochter keine genauen Angaben, weil sie sich auf das Arztgeheimnis beruft. Bestätigt wurde vom nachträglich konsultierten Arzt Dr. F einzig, dass D bei ihm wegen Rückenprobleme in ärztlicher Behandlung gewesen sei. Zum Behandlungskonzept der Therapie wurden im Attest keine näheren Angaben gemacht. Er attestierte einzig, dass er eine Hippotherapie als dienlich erachte und empfehle. Es ist bei dieser Sachlage nicht belegt, dass die Reittherapie medizinisch indiziert war und – allenfalls neben weiteren nicht erwähnten Massnahmen – eine adäquate Behandlungsmethode war, um die Rückenprobleme der Tochter zu beseitigen oder zu lindern. Bei der Tätigkeit Reiten steht im Allgemeinen der Charakter einer durchaus sinnvollen Freizeitbeschäftigung im Vordergrund, welche ganz allgemein – auf den gesunden wie auf den kranken Menschen – sowohl in körperlicher wie auch in seelischer Hinsicht ausgleichende, positive Auswirkungen zeitigt. Ist der adäquate Kausalzusammenhang zwischen den Kosten und der gesundheitlichen Beeinträchtigung nicht belegt, sind die Kosten für die Reittherapie zu Recht nicht bei den Krankheitskosten berücksichtigt worden. d) Ähnlich verhält es sich bei den Kosten für "Allergiker"matratzen für beide Kinder. Auch hier fehlen konkrete Angaben über die Art der Allergien, an welchen beide Kinder leiden und über das Behandlungskonzept. Dr. G bescheinigte nur, dass sie Allergiker Bettmatratzen als dienlich erachte und empfehle. Mit einer blossen Empfehlung ohne Bezugnahme auf die Art der Allergie ist jedoch nicht hinreichend belegt, dass die Anschaffung von Allergiker Matratzen aus medizinischer Sicht erforderlich und verhältnismässig war. Ferner steht aufgrund der Herstellerangaben auch nicht fest, ob sich die beschafften Bico-Matratzen "VitaLuxe" und "Isabelle Moon" überhaupt in optimaler Weise zur Bekämpfung der in Frage stehenden Allergien eignen. Schliesslich ist in Betracht zu ziehen, dass Matratzen zu den klassischen Mitteln des täglichen Ge- 2 DB.2017.178 2 ST.2017.222

- 8 - brauchs gehören, wobei Qualitätsmatratzen sowohl für den gesunden als auch den kranken Menschen positive Auswirkungen für die Gesundheit haben. Dies reicht jedoch gemäss der gebotenen restriktiven Auslegung nicht aus, um die Kosten für Matratzen als Krankheitskosten in Abzug bringen zu können. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie beim Asthmatiker, der die Kosten für den Ersatz von Bodenbelägen als Krankheitskosten in Abzug bringen will. Solche Kosten sind gemäss KS Nr. 11 nicht als Krankheitskosten abzugsfähig (vgl. Ziff. 3 c). e) Schliesslich beanspruchen beide Pflichtigen Diätpauschalen von je Fr. 2'500.-, weil sie auf ärztliche Anweisung hin strenge Diät halten müssen. Die Pflichtige macht geltend, dass sie seit ihrer Tätigkeit am I-Spital J an einer namentlich nicht genannten Berufskrankheit leide und gemäss ärztlicher Empfehlung von MU Dr. K, I-Spital J, datiert vom ... Juni 2014, weiterhin strikte Leberdiät – unter Ausschluss von Salz, rotem Fleisch, tierischen Fetten, gebratenen, gegrillten oder gebackenen Lebensmitteln – halten müsse. Weiter müsse sie genügend Proteine und Vitamin zuführen. Der Pflichtige leidet an den Spätfolgen einer Meningitis. Offenbar aus diesem Grund ordnete der ihn behandelnde Arzt Dr. L in seinem ärztlichen Zeugnis vom ... November 2017 eine strikte Diät an. Es ist davon auszugehen, dass entsprechende Arztzeugnisse schon in früheren Steuerperioden eingereicht wurden. Dies und ob es sich bei sämtlichen Zeugnissen um ärztliche angeordnete Ernährungsanweisungen oder um blosser ärztliche Empfehlungen handelt, spielt jedoch für den Ausgang des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens keine Rolle, weil für einzuhaltende Diäten schon seit längerer Zeit kein grundsätzlicher Anspruch mehr auf Geltendmachung einer Pauschale besteht. Bei einer ärztlich angeordneten, lebensnotwendigen Diät (z.B. Zöliakie, Diabetes) können nur mehr die Mehrkosten abgezogen werden. Sind keine Mehrkosten ausgewiesen, kommt der Abzug einer Pauschale

anstelle des Abzugs der effektiven Kosten zum vornherein nicht in Betracht. Im vorliegenden Fall sind allfällige Mehrkosten infolge einer Diät Ernährung gegenüber einer gewöhnlichen Ernährung nicht ausgewiesen. Bei der von der Pflichtigen zu befolgenden Leberdiät, deren Grundstein vor allem Gemüse, sättigendes Eiweiss (Nüsse, Hülsenfrüchte, Eier, fettarme Milchprodukte, Fisch und Geflügel), zuckerarme Obstsorten und eine ausreichende kalorienfreie Getränkezufuhr sind (www.ndr.de/ratgeber/gesundheit/Ernährungstherapie bei Fettleber, besucht am 13. August 2019), liegt es nicht auf der Hand, dass ihr diesbezüglich überhaupt Mehrkosten entstehen. 2 DB.2017.178 2 ST.2017.222

- 9 - Kosten gegenüber einer gewöhnlichen Ernährung unter Einschluss von alkoholischen Getränken entstehen. Welche Diät Ernährung der Pflichtigen zu sich nehmen muss, wurde überhaupt nicht ausgeführt. Es ist bei dieser Sachlage nicht überprüfbar, inwiefern ihm dadurch gegenüber einer gewöhnlichen Ernährung Mehrkosten entstehen. Damit sind die geltend gemachten Diät Pauschalen zu Recht als Krankheitskosten unberücksichtigt geblieben.

E. 5

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen und sind die Pflichtigen für die Steuerperiode 2014 wie folgt einzuschätzen. (in Fr.) Direkte Bundessteuer 2014 steuerbares Einkommen laut Einspracheentscheid 118'765.- ./.

Verpflegungsmehrkosten der Pflichtigen - 1'440.- steuerbares Einkommen 117'325.- steuerbares Einkommen gerundet 117'300.- Staats- und Gemeindesteuern 2014 steuerbares Einkommen laut Einspracheentscheid 113'465.- ./.

Verpflegungsmehrkosten der Pflichtigen - 1'440.- steuerbares Einkommen 112'025.- steuerbares Einkommen gerundet 112'000.- steuerbares Vermögen laut Einspracheentscheid 249'000.-

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen, da sie nur in geringfügigem Ausmass obsiegt und die Tatsachen, die zur teilweisen Gutheissung führten, erst im vorliegenden Rechtsmittelverfahren vorgebracht hatten (Art. 144 Abs. 1 und 2 DBG; § 151 Abs. 1 und 2 StG). Aus demselben Grund steht ihnen die beantragte Parteientschädigung nicht zu (Art. 144 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 2017. 2 DB.2017.178 2 ST.2017.222

- 10 - ber 1968 § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.