

Art. 35 Abs. 1 lit. i StG; § 27 Abs. 1 StV. Krankheitskostenabzug eines an Cystischer Fibrose erkrankten Steuerpflichtigen (Entscheid des Obergerichts Nr. 66/2003/38 vom 17. Dezember 2004 i.S. W.)

Veröffentlichung im Amtsbericht.

Ein an Cystischer Fibrose erkrankter Steuerpflichtiger muss Mehrkosten für erhöhten Kalorienbedarf und erhöhten Kleider-, Wäsche- und Schuhverbrauch konkret darlegen und nachweisen, damit diese als Krankheitskosten abzugsfähig sind. An diesen Nachweis sind aber keine zu hohen Anforderungen zu stellen.

Aus den Erwägungen:

2.– Der Rekurrent verlangt zunächst den Abzug von Krankheitskosten von pauschal Fr. 5'400.– für den durch die Cystische Fibrose verursachten erhöhten Kalorienbedarf sowie den durch die Krankheit bedingten erhöhten Kleider-, Wäsche- und Schuhverbrauch.

a) Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. i des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) werden bei allen steuerpflichtigen Personen von den Einkünften abgezogen die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten, soweit die Kosten 5 % der um die Aufwendungen (Art. 28 – 34 und Art. 35 lit. a – h) verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen und der Steuerpflichtige diese Kosten selbst trägt. Nach § 27 Abs. 1 der Verordnung des Regierungsrats des Kantons Schaffhausen über die direkten Steuern vom 26. Januar 2001 (StV, SHR 641.111) gelten als Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten nur solche Aufwendungen, die zur Behebung oder Milderung einer ärztlich festgestellten Krankheit gemacht worden sind und die normalerweise ganz oder teilweise durch die Krankenversicherung anerkannt werden.

Der Rekurrent macht geltend, gemäss ärztlicher Bestätigung hätten an Cystischer Fibrose erkrankte Personen einen um 50 % – 100 % erhöhten Kalorienbedarf, was monatliche Mehrkosten von rund Fr. 400.– verursache. Zudem ergebe sich durch vermehrtes Schwitzen ein erhöhter Kleider-, Wäsche- und Schuhverbrauch. Dies sei mit monatlichen Mehrkosten von Fr. 50.– verbunden. Die durch diese Krankheit entstandenen Mehrkosten seien mit einer Pauschale von Fr. 5'400.– pro Jahr (12 x Fr. 450.–) als steuerlich ab-

zugsfähige Krankheitskosten anzuerkennen.

Demgegenüber ist die Steuerkommission der Ansicht, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten um Lebenshaltungskosten handle, die steuerlich nicht zum Abzug zuzulassen seien.

b) Umstritten ist mithin die Abgrenzung der abzugsfähigen Krankheitskosten von den nicht abzugsfähigen allgemeinen Lebenshaltungskosten.

Es entspricht einem allgemeinen Grundsatz der schweizerischen Steuerrechtslehre, dass Lebenshaltungskosten grundsätzlich nicht vom Einkommen abgezogen werden können. Lebenshaltungskosten sind diejenigen Kosten, welche der Steuerpflichtige für sich und seine Angehörigen aufwendet. Darunter fallen namentlich die Haushaltskosten im weitesten Sinn (Wohnungskosten, Umzugskosten, die Kosten für Verpflegung, Kleidung, Körperpflege, Aufwendungen für Hausangestellte), die Kosten der Erziehung und Ausbildung, Kosten für die Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit, Aufwendungen für Versicherungen, Kosten für Repräsentation und Liebhaberei, Aufwendungen für Rechtsstreitigkeiten sowie Steuern und Abgaben (*Reimann/Zuppinger/Schärrier*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, Bern 1963, § 25 N. 8 ff., S. 334 ff.). Aus sozialpolitischen Gründen hat der Gesetzgeber indessen bestimmte Lebenshaltungskosten von diesem allgemeinen Grundsatz ausgenommen und für abzugsfähig erklärt. So enthält die Aufzählung der abzugsfähigen Aufwendungen in Art. 35 Abs. 1 StG eine Reihe sozialpolitisch motivierter Abzugsmöglichkeiten für Aufwendungen, welche rechtstheoretisch den Lebenshaltungskosten zuzurechnen sind. Zu letzterer Gruppe gehört auch der hier relevante Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten (vgl. *Reimann/Zuppinger/Schärrier*, § 25 N. 1, S. 332).

Für Lebenshaltungskosten kann ein Abzug demnach nur geltend gemacht werden, wenn und soweit er im Katalog von Art. 35 Abs. 1 StG vorgesehen ist. Ansonsten gilt der Grundsatz, wonach Lebenshaltungskosten nicht abzugsfähig sind (vgl. *Reimann/Zuppinger/Schärrier*, § 25 N. 2, S. 333, und N. 8, S. 335).

c) Nach der Rechtsprechung zu Art. 35 Abs. 1 lit. i StG sind als Krankheitskosten grundsätzlich alle zwingend anfallenden krankheitsbedingten Kosten abzugsfähig, nicht nur die eigentlichen Heil- und Pflegekosten wie nach bisherigem Recht (vgl. Art. 23 Abs. 1 Ziff. I lit. c des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956 [aStG, OS 19, S. 212 ff.]). Für die in § 27 Abs. 1 StV enthaltenen Einschränkungen besteht daher keine gesetzliche Grundlage (vgl. auch OGE vom 9. Mai 2003 i.S. Sch., E. 2c aa, Amtsbericht 2003, S. 146 f.). Zwar handelt es sich bei den Krankheitskosten im Sinn von Art. 35 Abs. 1 lit. i StG ohne Zweifel primär um die Kosten der Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit, doch sind zum Beispiel auch erhöhte Lebenshaltungskosten in einem Pflegeheim, die Kosten für ein Invalidenfahrzeug und besondere Schulkosten

abzugsfähig. Damit sind grundsätzlich auch die im vorliegenden Fall geltend gemachten krankheitsbedingt erhöhten Kosten für die Verpflegung bzw. für Kleider-, Wäsche- und Schuhverbrauch zum Abzug zuzulassen (vgl. auch *Richner/Frei/Kaufmann*, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 32 N. 2 ff., S. 365 f.). Macht der Steuerpflichtige solche Kosten geltend, muss er seine Aufwendungen im einzelnen darlegen und nachweisen. Anstelle der effektiven Kosten können gewisse Steuerpflichtige auch Pauschalbeiträge geltend machen (zum Beispiel Diabetiker, Gehörlose, Paraplegiker, Blinde). Bei der Geltendmachung des Pauschalbeitrags kann sich der Steuerpflichtige darauf beschränken, das Vorliegen der fraglichen Behinderung bzw. des Leidens sowie den Schweregrad darzutun und zu belegen.

Bei den vom Rekurrenten geltend gemachten Mehrkosten für erhöhten Kalorienbedarf und erhöhten Kleider-, Wäsche- und Schuhverbrauch handelt es sich um Kosten für Massnahmen zur Erhaltung der körperlichen und psychischen Gesundheit. Für an Cystischer Fibrose leidende Steuerpflichtige bestehen im Kanton Schaffhausen keine Pauschalansätze (vgl. für den Kanton Bern jedoch den Entscheid der Steuerrekurskommission Bern vom 23. April 2002 i.S. X. sowie das Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 25. Februar 2004 betreffend das geplante Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung). Der Rekurrent hat demzufolge die von ihm geltend gemachten Mehrkosten für Kalorienmehrbedarf sowie Kleiderverbrauch konkret darzulegen und nachzuweisen, wobei jedoch an den Nachweis der Mehrkosten aufgrund der erwähnten Hinweise aus der Praxis der anderen Kantone nicht zu hohe Anforderungen zu stellen sind. Gemäss Auskunft des Chefarztes der Alpinen Kinderklinik Davos ist die vom Rekurrenten eingereichte Bestätigung der Alpinen Kinderklinik Davos ... individuell auf den Rekurrenten ausgerichtet und eher tief geschätzt. Diese Bestätigung hält fest, dass dem Rekurrenten aufgrund seiner Krankheit Mehrkosten von rund Fr. 450.– pro Monat wegen erhöhtem Kalorienbedarf (Fr. 400.–) und erhöhtem Kleider-, Wäsche- und Schuhverbrauch (Fr. 50.–) anfallen. Damit hat der Rekurrent die geltend gemachten Kosten grundsätzlich rechtsgenügend nachgewiesen. Es trifft zwar zu, dass sich zusammen mit den monatlichen Mehrkosten von Fr. 166.– für Diätverpflegung wegen Diabetes und abzugsfähigen Mehrkosten für Nachtessen bei auswärtigem Aufenthalt abzugsfähige Verpflegungsmehrkosten von insgesamt Fr. 816.– pro Monat ergeben und überdies monatliche, nicht abzugsfähige Verpflegungskosten von rund Fr. 400.– hinzuzurechnen sind, was monatliche Verpflegungskosten von rund Fr. 1'216.– ergibt. Aufgrund der Bestätigung des Chefarztes der Alpinen Kinderklinik Davos ... bestehen für das Obergericht jedoch keine Gründe, daran zu zweifeln, dass beim Rekurrenten effektiv Verpflegungskosten in dieser Höhe anfallen. Deshalb ist

der gesamte für die Cystische Fibrose geltend gemachte jährliche Abzug von Fr. 5'400.– zuzulassen.