

3-RV.2023.141

P 163

Urteil vom 24. Oktober 2024

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Elmiger
 Richter Loser
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrentin **A.**_____

 vertreten durch D. _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____

vom 28. September 2023

 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Mai 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 9'500.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden die geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten von CHF 48'017.00 nicht zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Mai 2023 liess A._____ mit Schreiben vom 30. Mai 2023 Einsprache erheben und sinngemäss beantragen,

- dass behinderungsbedingte Kosten von CHF 48'017.00 zum Abzug zuzulassen seien.

3.

Mit Entscheid vom 28. September 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 28. September 2023 (Versand am 17. Oktober 2023) liess A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 26. Oktober 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen (der beim Steueramt der Q._____ eingereichte Rekurs gilt als fristwährend und wurde zuständigkeitshalber ans Spezialverwaltungsgericht überwiesen). Sie stellt sinngemäss den Antrag,

- dass behinderungsbedingte Kosten von CHF 48'017.00 zum Abzug zuzulassen seien.

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q._____ beantragt die Abweisung des Rekurses; das Kantonale Steueramt dessen Gutheissung.

6.

A._____ liess keine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin beantragt, dass behinderungsbedingte Kosten von CHF 48'017.00 zum Abzug zuzulassen seien. Dabei handelt es sich um Kosten für den Aufenthalt der Rekurrentin im Jahr 2022 im Wohn- und Pflegezentrum F._____ in R._____ von CHF 75'080.70, abzüglich 40 % der Grundtaxe bzw. des Pensionstarifs für eingesparte Lebenshaltungskosten (40 % von CHF 45'625.00: CHF 18'250.00) sowie der von der Krankenkasse vergüteten Pflegekosten von CHF 8'813.00.

2.2.

Die Kosten der Rekurrentin für den Aufenthalt im Wohn- und Pflegezentrum F._____ in R._____ im Jahr 2022 belaufen sich gemäss Steuerbescheinigung auf CHF 75'080.70 und setzen sich wie folgt zusammen: Pensions- tarif von CHF 45'625.00; Basispauschale von CHF 13'870.00; Rückvergü- tung Basispauschale von - CHF 228.00; Pflege Stufe 2 Krankenkasse (für den Zeitraum Januar bis Mitte Juni) von CHF 3'052.80; Pflege Stufe 3 Kran- kenkasse (für den Zeitraum ab Mitte Juni bis Dezember) von CHF 5'760.00; Pflege Stufe 2 Bewohnerin (für den Zeitraum von Januar bis Mitte Juni) von CHF 2'400.90; Pflege Stufe 3 Bewohnerin (für den Zeitraum ab Mitte Juni bis Dezember) von CHF 4'600.00.

3.

3.1.

Gemäss § 40 Abs. 1 lit. i^{bis} StG (und Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} des Bundesgeset- zes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Ge- meinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]) werden von den steuerbaren 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 Men- schen mit Behinderungen (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG) vom 13. Dezember 2002 abgezogen, soweit die steuerpflichtige Person diese Kosten selber trägt. Die Regel gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} des Bundes- gesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) ist identisch.

3.2.

Der Begriff der behinderungsbedingten Kosten wird im Kreisschreiben Nr. 11 "Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten" vom 31. August 2005 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: KS Nr. 11) näher umschrieben. Im Zusammenhang mit dem Begriff der Krankheitskosten bzw. der behinderungsbedingten Kosten hat das Steueramt des Kantons Aargau das KS Nr. 11 ausdrücklich auch für den Bereich des kantonalen Steuerrechts ab der Steuerperiode 2005 für massgeblich erklärt (vgl. Merkblatt "Krankheitskosten- und Unfallkosten sowie behinderungsbedingte Kosten" vom 30. September 2001, Stand 1. Januar 2021). Zum KS Nr. 11 hat das Bundesgericht festgestellt, dass es mit dem Wortlaut und dem Geist von Art. 33 Abs. 1 lit. h bzw. h^{bis} DBG übereinstimmt. Das KS Nr. 11 entspricht grundsätzlich gefestigter Praxis und wurde vom Bundesgericht verschiedentlich als sachgerecht sowie zweckmässig beurteilt. Verwaltungsverordnungen statuieren keine neuen Rechte und Pflichten für Private, sondern bezwecken, Gewähr für eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen durch die Verwaltung zu bieten. In Nachachtung dieses Zwecks berücksichtigen auch die Gerichte Verwaltungsverordnungen bei der Auslegung des inländischen Rechts, obschon Verwaltungsverordnungen für die Gerichte an sich nicht verbindlich sind. Vorausgesetzt wird dabei immerhin, dass die betroffene Verwaltungsverordnung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Mit anderen Worten weichen die Gerichte nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar 2023 [9C_635/2022] E. 2.3.1.; BGE 146 I 105 E. 4.1; VGE vom 12. Januar 2017 [WBE.2016.402]).

4.

4.1.

Voraussetzung für die Gewährung des Abzugs gemäss § 40 Abs. 1 lit. i^{bis} StG ist zunächst, dass die Rekurrentin behindert im Sinne des BehiG ist.

4.2.

4.2.1.

Als Mensch mit Behinderung gilt gemäss Art. 2 Abs. 1 BehiG 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- oder fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben.

4.2.2.

Eine Behinderung wird demnach im BehiG als ein Funktionsverlust umschrieben. Diese Umschreibung trifft insbesondere auch auf Personen zu, welche nicht bzw. nicht mehr im erwerbsfähigen Alter stehen. Dies bewirkt,

dass auch betagte Personen, bei denen aufgrund des Alters dauerhafte Funktionsausfälle (Bsp. verminderte Gehfähigkeit) eingetreten sind, als Behinderte erfasst werden. Wie aus der bundesrätlichen Botschaft hervorgeht, wollte der Gesetzgeber sich damit deutlich von Regelungen in anderen Ländern (insbesondere der Bundesrepublik Deutschland) abheben, die als Behinderung nur solche Zustände erfassen, die von dem für das Lebensalter einer Person typischen Zustand abweichen (BBl 2001 I 1776 f.; VGE vom 17. Juni 2009 [WBE.2008.241]).

4.2.3.

Die Beeinträchtigung ist dauernd, wenn sie bereits während mindestens eines Jahres die Ausübung der genannten Tätigkeiten verunmöglicht oder erschwert hat oder voraussichtlich während mindestens eines Jahres verunmöglichen oder erschweren wird (KS Nr. 11 Ziff. 4.1; VGE vom 17. Juni 2009 [WBE.2008.241]).

4.2.4

Im Interesse einer gleichmässigen Rechtsanwendung hat die Eidgenössische Steuerverwaltung im KS Nr. 11 Richtlinien dazu aufgestellt, wann eine Person als behindert anzusehen ist (KS Nr. 11 Ziff. 4.1):

Als behinderte Personen gelten in jedem Fall:

- a) Bezüger von Leistungen gemäss dem Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG) vom 19. Juni 1959;
- b) Bezüger von Hilflosenentschädigungen im Sinne von Art. 43^{bis} des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenversicherung (AHVG) vom 20. Dezember 1946, von Art. 26 des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung (UVG) vom 20. März 1981 und von Art. 20 des Bundesgesetzes über die Militärversicherung (MVG) vom 19. Juni 1992;
- c) Bezüger von Hilfsmitteln in Sinne von Art. 43^{ter} AHVG, von Art. 11 UVG und von Art. 21 MVG;
- d) Heimbewohner und Spitex-Patienten, für die ein Pflege- und Betreuungsaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag anfällt.

Bei Personen, welche keiner der vorangehenden Personengruppen zugeordnet werden können, ist in geeigneter Weise (z.B. mit Hilfe eines Fragebogens; Muster in der Beilage) zu ermitteln, ob eine Behinderung vorliegt.

Im Anhang zum KS Nr. 11 befindet sich ein entsprechendes Musterformular "Abzug von behinderungsbedingten Kosten - Fragebogen für Ärzte und Ärztinnen".

4.3.

Die Rekurrentin bezog im Jahr 2022 keine Leistungen der Invalidenversicherung, keine Hilflosenentschädigungen und auch keine Hilfsmittel. Sie gilt daher nicht als behinderte Person im Sinne von KS Nr. 11 Ziff. 4.1 lit. a - c.

4.4.

4.4.1.

Umstritten ist, ob für die Rekurrentin im Wohn- und Pflegezentrum F._____ ein Pflege- und Betreuungsaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag anfiel (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.1 lit. d).

4.4.2.

Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass die Rekurrentin gemäss den Abrechnungen des Pflegezentrums F._____ von Januar bis Mitte Juni 2022 in der "Pflegestufe 2" und ab Juli bis Dezember 2022 in der "Pflegestufe 3" eingestuft gewesen sei. Der Zeitaufwand betrage in der Stufe 2 21 - 40 Minuten und in der Stufe 3 41 - 60 Minuten. Es seien somit die "mehr als 60 Minuten pro Tag" nicht erreicht.

4.4.3.

Die Vertreterin der Rekurrentin (nachfolgend: Vertreterin) macht in der Einsprache sinngemäss geltend, dass der Betreuungsaufwand nicht in der Pfl egetaxe, sondern im Pensionstarif bzw. in der Basispauschale enthalten sei (vgl. E. 2.2.).

4.4.4.

Der Vertreterin ist insofern zuzustimmen, dass gemäss der ab dem 1. Januar 2024 gültigen Tarifordnung des Wohn- und Pflegezentrums F._____ für nicht KVG-pflichtige Pflege- und Betreuungsleistungen zulasten jeder Heimbewohnerin unabhängig von der Pflegestufe eine im Pensionstarif enthaltene Betreuungspauschale erhoben wird (vgl. die vom Spezialverwaltungsgericht aus dem Internet heruntergeladene Tarifordnung).

4.4.5.

Aufgrund der nachfolgenden Erwägungen kann vorliegend zum einen auf das Einholen der im Jahr 2022 gültigen Tarifordnung verzichtet werden und zum anderen offenbleiben, ob bei der Rekurrentin im Jahr 2022 im Wohn- und Pflegezentrum F._____ ein Pflege- und Betreuungsaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag anfiel.

4.5.

4.5.1.

Die Abklärung, ob eine Behinderung vorliegt, kann gemäss KS Nr. 11 auch mit Hilfe eines ärztlichen Fragebogens erfolgen (E. 4.2.4.). Die Vertreterin reichte im Veranlagungsverfahren einen solchen, von med. pract. B._____

am 16. März 2023 ausgefüllten Fragebogen ein. Darin wird ausgeführt, dass die im Jahr 1931 geborene Rekurrentin an einer körperlichen Schwäche, Bluthochdruck, einer rhythmogenen Herzkrankheit, einer chronischen Niereninsuffizienz und einer koronaren Herzkrankheit leide. Bei der Körperpflege sei sie auf Dritthilfe angewiesen oder könne diese nur mit einem massiven zeitlichen Mehraufwand ausüben. Gleiches gelte teilweise auch für "Aufstehen, absitzen und abliegen". Sodann sei die Rekurrentin für psychogeriatrische Leistungen auf Dritthilfe angewiesen. Sie halte sich im Alters- und Pflegeheim auf, da Putzen, Einkaufen, Wäsche waschen etc. nur noch sehr erschwert möglich gewesen seien. Für die Fortbewegung sei die Rekurrentin auf einen Gehstock, manchmal sogar auf einen Rollator angewiesen.

4.5.2.

Die Angaben von med. pract. B._____ lassen, obwohl diese den Fragebogen erst am 16. März 2023 ausfüllte, darauf schliessen, dass die gesundheitliche Situation der Rekurrentin auch schon im vorliegend massgeblichen Jahr 2022 gleich war wie im Zeitpunkt der Ausfüllung des Fragebogens (Rückschluss analog VGE vom 17. Juni 2009 [WBE.2008.241]; SGE vom 21. Juni 2012 [3-RV.2012.30]). Aufgrund der Angaben im ärztlichen Fragebogen gilt die Rekurrentin, entgegen den Ausführungen der Vorinstanz in der Vernehmlassung, als behinderte Person im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG. Denn der Rekurrentin war es aufgrund einer körperlichen Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen wie Körperpflege, Putzen, Einkaufen oder Wäsche waschen vorzunehmen. Im Weiteren konnte sie sich auch nur erschwert fortbewegen. Die Dauerhaftigkeit der Beeinträchtigung ist aufgrund der Angaben im ärztlichen Fragebogen, wonach diese "bereits ein Jahr oder länger" dauert, ebenfalls zu bejahen. Hinzu kommt, dass die Dauerhaftigkeit – in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Kantonalen Steueramts in der Vernehmlassung – auch aufgrund des Alters der Rekurrentin (Jahrgang 1931) gegeben ist.

5.

5.1.

5.1.1.

Gemäss Rechtsprechung sind nur jene Kosten steuerlich abziehbar, die durch eine Behinderung bedingt sind – das heisst grundsätzlich und masslich als direkte Folge der Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG entstehen (Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar 2023 [9C_635/2022] E. 2.2.2.). Allgemein gelten nach KS Nr. 11 Ziff. 4.2 die notwendigen Kosten als behinderungsbedingt, die in einem kausalen Zusammenhang zur Behinderung stehen und weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben darstellen. Unter die Lebenshaltungskosten fallen die üblichen Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Unterkunft, Gesundheitspflege, Freizeit und Vergnügen (KS Nr. 11 Ziff. 4.2).

5.1.2.

Nachfolgend ist demnach zu prüfen, in welchem Umfang die Aufwendungen für das Wohn- und Pflegezentrum F._____ behinderungsbedingte Kosten darstellen.

5.2.

5.2.1.

Behinderte Personen können die Steuern und Gebühren für den Aufenthalt in einem Alters- und Pflegeheim grundsätzlich abziehen. Diese Kosten sind aber um denjenigen Betrag zu kürzen, der für Lebenshaltungskosten im eigenen Haushalt hätte aufgewendet werden müssen (KS Nr. 11 Ziff. 4.3.4; VGE vom 12. Januar 2017 [WBE.2016.402]). Das Kantonale Steueramt verfolgt die (zulässige) Praxis, dass die Lebenshaltungskosten mit 40 % der Grundtaxe ausgeschieden werden (VGE vom 12. Januar 2017 [WBE.2016.402]; Merkblatt "Krankheitskosten- und Unfallkosten sowie behinderungsbedingte Kosten" vom 30. September 2001).

5.2.2.

Gemäss der dargelegten Rechtsprechung und Praxis sind im Pensionstarif bzw. in der Grundtaxe von CHF 45'625.00 (E. 2.2.) zum einen Lebenshaltungskosten von CHF 18'250.00 (40 % von CHF 45'625.00) und zum anderen behinderungsbedingte Kosten von CHF 27'375.00 (CHF 45'625.00 ./. CHF 18'250.00) enthalten. Bei der Basispauschale von CHF 13'870.00 (abzüglich Rückvergütung von CHF 228.00) sowie der von der Rekurrentin getragenen Pflegekosten von CHF 7'000.90 (CHF 2'400.90 + CHF 4'600.00) handelt es sich wohl ebenfalls um behinderungsbedingte Kosten (vgl. E. 2.2., E. 5.1.1. und E. 5.2.1.). Mangels rechtlicher Relevanz für den vorliegenden Fall kann dies jedoch offenbleiben (E. 6.).

6.

Das steuerbare Einkommen gemäss Veranlagungsverfügung und Einspracheentscheid beläuft sich auf CHF 9'552.00. Aufgrund behinderungsbedingter Kosten von mindestens CHF 27'375.00 ist das steuerbare Einkommen in Gutheissung des Rekurses auf CHF 0.00 festzusetzen.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

7.2.

Nach § 189 Abs. 2 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch einen Anwalt, einen Notar oder durch einen Steuerberater eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Gemäss Rechtsprechung werden jedoch nur Parteikosten ersetzt, die durch den Beizug eines Vertreters der obsiegenden steuerpflichtigen Person tatsächlich er-

wachsen sind (SGE vom 24. Juni 2021 [3-RV.2018.143]). Da die D. _____ der Rekurrentin für deren Vertretung vor Spezialverwaltungsgericht keine Rechnung stellt bzw. die diesbezügliche Dienstleistung unentgeltlich erbringt, kann keine Parteikostenentschädigung zugesprochen werden.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 0.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Steueramt der Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 24. Oktober 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs