

Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2C\_722/2007  
2C\_723/2007

Urteil vom 14. April 2008  
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Merkli, Präsident,  
Bundesrichter Müller,  
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,  
Gerichtsschreiberin Dubs.

Parteien  
X.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Beat Wieduwilt,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Schlossmühlestrasse 15, 8510 Frauenfeld.

Gegenstand  
Direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern 2005,

Beschwerden gegen die Entscheide des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 24. Oktober 2007.

Sachverhalt:

A.

X.\_\_\_\_\_, geb. 1939, erlitt 1999 einen Herzinfarkt. Auf die dringende Empfehlung seines Hausarztes stellte er seine Ernährung um und unterzieht sich nunmehr konsequent einer mediterranen Diät (fettarm und mehr Früchte und Gemüse), wodurch ein Fortschreiten der koronaren Herzerkrankung eingedämmt werden konnte.

B.

Bei den Veranlagungen 2001 bis 2004 anerkannte die Steuerbehörde einen Pauschalabzug für Diätkosten von Fr. 2'500.--. In seiner Steuererklärung 2005 beanspruchte X.\_\_\_\_\_ einen Abzug für Krankheitskosten von Fr. 3'867.--, den das Steueramt Bischofszell mit Veranlagungsverfügung vom 21. Juni 2006 jedoch nur im Ausmass der Abrechnungen der Krankenkassen (Fr. 1'367.--) zuliess und - unter Berücksichtigung des Selbstbehalts von 5 Prozent des Nettoeinkommens - auf Fr. 199.-- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. auf Fr. 224.-- (direkte Bundessteuer) festsetzte. Das steuerbare Einkommen wurde bei den Staats- und Gemeindesteuern mit Fr. 20'400.-- und bei der direkten Bundessteuer mit Fr. 22'300.-- veranlagt. Daran wurde auch im Einspracheentscheid vom 18. August 2006 sowie in den Rekurs- bzw. Beschwerdeentscheiden der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau vom 3. April 2007 festgehalten.

Die dagegen erhobenen Beschwerden wies das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau mit Entscheiden vom 24. Oktober 2007 ab, indem es Mehrkosten der Diät gegenüber gewöhnlicher Kost verneinte und die "ärztliche Anordnung" der Massnahme als nicht gegeben erachtete.

C.

Mit zwei Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 9. Dezember 2007 beantragt X.\_\_\_\_\_, die beiden Entscheide des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 24. Oktober 2007 aufzuheben und sein steuerbares Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuer 2005 auf Fr. 12'568.--, eventuell auf Fr. 16'540.--, und für die direkte Bundessteuer 2005 auf Fr. 15'843.--, eventuell auf Fr. 19'815.--, festzusetzen; eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur Neu Beurteilung zurückzuweisen. Er beanstandet die Verweigerung des Abzugs für Diätkosten (effektive Lebensmittelmehrkosten bzw. Pauschale) und rügt in diesem Zusammenhang auch eine

unrichtige Sachverhaltsfeststellung und eine Verletzung des rechtlichen Gehörs.

D.

Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) schliessen auf Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Die weitgehend gleich lautenden Beschwerden betreffen die gleichen Parteien, richten sich gegen praktisch übereinstimmende Entscheide und werfen dieselben Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP; BGE 128 V 192 E. 1 S. 194 mit Hinweisen).

1.2 Die Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14), beide in der Fassung gemäss Anhang Nr. 57 bzw. 58 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32), zulässig. Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden ist grundsätzlich einzutreten (Art. 100 BGG).

1.3 Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Deren Sachverhaltsfeststellungen können nur berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Vorausgesetzt wird zudem, dass die Behebung des Mangels sich für den Ausgang des Verfahrens als entscheidend erweisen kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG).

1.4 Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift die Begehren und deren Begründung zu enthalten; im Rahmen der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt (Art. 42 Abs. 2 BGG). Die Vorbringen müssen sachbezogen sein, damit aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird (Urteil 2C\_416/2007 vom 29. August 2007, E. 3.2, mit Hinweisen). Das Bundesgericht prüft die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Eine diesen Anforderungen (Art. 42 Abs. 2 bzw. Art. 106 Abs. 2 BGG) genügende Begründung ist hier nur teilweise zu erkennen. Soweit eine solche fehlt, kann auf die Beschwerden nicht eingetreten werden.

2.

2.1

2.1.1 Vorab ist die geltend gemachte Verletzung des rechtlichen Gehörs zu prüfen. Der Beschwerdeführer erblickt eine Gehörsverletzung darin, dass ihm die Vorinstanz eine Eingabe der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. Juni 2007 nur zur Kenntnisnahme zugestellt und gleichzeitig den Schriftenwechsel - vorerst - abgeschlossen habe.

2.1.2 Der Anspruch einer Partei im Rahmen eines Gerichtsverfahrens zu replizieren, bildet einen Teilgehalt des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; BGE 133 I 98 E. 2.1 S. 99). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verletzt das Gericht diesen Gehörsanspruch, wenn es bei der Zustellung einer Vernehmlassung an die beschwerdeführende Partei zum Ausdruck bringt, der Schriftenwechsel sei abgeschlossen (BGE 132 I 42 E. 3.3.2 S. 46 mit Hinweisen sowie Urteil 2C\_688/2007 vom 11. Februar 2008, E. 2.2). Nach Art. 97 Abs. 1 BGG kann indessen eine Gehörsverletzung bei der Sachverhaltsfeststellung nur gerügt werden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann. Dies trifft hier nicht zu. Es oblag dem Beschwerdeführer, seine Krankheitskosten, d.h. die Mehrkosten für seine ärztlich angeordnete Diät, nachzuweisen. Dieser Beweis ist ihm mit den im kantonalen Verfahren eingereichten Preisvergleichsaufstellungen bzw. der Mehrkostenberechnung nicht gelungen, und zwar

unabhängig davon, ob mit den wenigen von der Eidgenössischen Steuerverwaltung beigebrachten Preisbeispielen der Gegenbeweis hätte erbracht werden können. Daran hätte auch eine Replik mit Argumenten gegen die Vorbringen der Eidgenössischen Steuerverwaltung nichts zu ändern vermocht. Das Bundesgericht stellt seinerseits nicht auf die fraglichen Preisbeispiele, sondern auf die allgemeine Lebenserfahrung bzw. auf die Gerichtsnotorietät ab.

2.2 Ob die Vorinstanz mit der Berücksichtigung dieser Preisbeispiele das Novenverbot verletzt hat, könnte sich unter diesen Umständen ohnehin nicht auf das Ergebnis des vorliegenden Verfahrens auswirken. Auf den diesbezüglichen, im Übrigen nicht weiter substantiierten Einwand des Beschwerdeführers ist daher nicht einzugehen.

## I. Direkte Bundessteuer

### 3.

3.1 Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG (in der Fassung gemäss Anhang Ziff. 2 des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 [SR 151.3], in Kraft seit 1. Januar 2005) können von den Einkünften die Krankheits- und Unfallkosten abgezogen werden, sofern der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese 5 Prozent des um die Aufwendungen (Art. 26 - 33 DBG) verminderten steuerbaren Einkommens übersteigen. Andererseits sind gemäss Art. 34 lit. a DBG nicht abziehbar die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie (sog. Lebenshaltungskosten).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat die ursprüngliche Bestimmung von Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG im Kreisschreiben Nr. 16 vom 14. Dezember 1994 (publ. in: ASA 63 S. 727 f. sowie [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)) über den Abzug von Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten präzisiert. Diese Konkretisierung hat das Bundesgericht im Urteil 2A.318/2004 vom 7. Juni 2004, E. 2.1 (publ. in: NStP 58/2004 S. 106) unter Hinweis auf die Lehre (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001, N 78 zu Art. 33; Rainer Zigerlig/Guido Jud, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Basel 2008, N 32 zu Art. 33) als gesetzeskonform beurteilt. Auf das Inkrafttreten der geänderten Bestimmungen hin hat die Eidgenössische Steuerverwaltung mit dem Kreisschreiben Nr. 11 vom 31. August 2005 (publ. in: StR 60/2005 S. 795 ff. sowie [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)) betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten das frühere Kreisschreiben abgelöst. Unter Ziffer 3.2.10 (Kosten für Diäten) wird festgehalten:

"Die Mehrkosten einer ärztlich angeordneten, lebensnotwendigen Diät (z.B. bei Zöliakie, Diabetes) können abgezogen werden. Gleiches gilt für Mehrkosten von Spezialnahrung (Aufbau- und Sonderkost, Ergänzungsnahrung), die auf ärztliche Anordnung hin eingenommen werden muss.

Anstelle des Abzugs der effektiven Kosten kann bei andauernden, lebensnotwendigen Diäten eine Pauschale von CHF 2'500.-- geltend gemacht werden. An Diabetes erkrankte Personen können jedoch nur die effektiven Mehrkosten zum Abzug bringen."

Auch zu diesem neuen und zugleich erweiterten Kreisschreiben hielt das Bundesgericht unter Bezugnahme auf die Doktrin (vgl. Yves Noël, Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, Basel 2008, N 87 zu Art. 33 LIFD) fest, es stimme mit dem Wortlaut und dem Geist von Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG überein (Urteil 2A.390/2006 vom 28. November 2006, E. 5.2, in: RDAF 2006 II 409 S. 415 f.). Als Verwaltungsweisung richtet sich das Kreisschreiben vorab an die Vollzugsorgane und ist für das Gericht nicht verbindlich. Dieses berücksichtigt Direktiven in Kreisschreiben aber bei seiner Entscheidung, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Das Gericht weicht also nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Insofern wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Weisungen eine rechtsgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (BGE 133 V 346 E. 5.4.2 S. 352 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 133 II 305 E. 8.1 S. 315; ferner Urteil 2A.390/2006 vom 28. November 2006, E. 4.2, in: RDAF 2006 II 409 S. 414).

3.2 Bezüglich des Begriffs der Krankheitskosten hat sich das Bundesgericht aus steuersystematischen Überlegungen für eine restriktive Auslegung ausgesprochen (Urteil 2A.390/2006 vom 28. November 2006, E. 5.1, in: RDAF 2006 II 409 S. 414 f.; Urteil 2A.209/2005 vom 3. November 2005, E. 4.2.2, in: RtiD 2006 I 471 S. 475), denn es geht dabei um eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Lebenshaltungskosten (typische Einkommensverwendung) nicht

vom rohen Einkommen abgesetzt werden dürfen. Dies gilt namentlich auch im vorliegenden Zusammenhang, wo sich die Abgrenzung von besonderen Ernährungskosten und ordentlichen Lebenshaltungskosten als schwierig erweist.

Hinsichtlich der Beweislast hat das Bundesgericht gerade für Krankheitskosten mehrfach bestätigt, dass diese als steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen sind, welche die Folgen der Beweislosigkeit trägt (Urteil 2A.438/2006 vom 14. Dezember 2006, E. 4; Urteil 2A.272/2006 vom 19. Mai 2006, E. 2.1 mit Hinweisen; Urteil 2A.209/2005 vom 3. November 2005, E. 4.1, in: RtiD 2006 I 471 S. 473 f.; Urteil 2A.84/2005 vom 24. Februar 2005, E. 4). Auch nach Ziffer 6 des neuen Kreisschreibens Nr. 11 vom 31. August 2005 ( StR 60/2005 S. 803) sind die vom Steuerpflichtigen für sich oder eine von ihm unterhaltene Person geltend gemachten krankheits-, unfall- und behinderungsbedingten Kosten durch ärztliche Bescheinigungen, Rechnungen, Versicherungsbelege usw. nachzuweisen.

3.3 Ähnliche Probleme stellen sich bei der Anwendung der Verordnung vom 29. Dezember 1997 über die Vergütung von Krankheits- und Behinderungskosten bei den Ergänzungsleistungen (ELKV, SR 831.301.1), wonach die ausgewiesenen Mehrkosten für vom Arzt verordnete lebensnotwendige Diät vergütet werden (Art. 9 ELKV). Hierzu entschied das Eidgenössische Versicherungsgericht im Urteil P 16/03 vom 30. November 2004 (E. 4.6) die Frage, ob die mit einer ärztlich verordneten cholesterinarmen Ernährung verbundenen Kosten als solche Diätkosten angerechnet werden können. Es erwog dabei, eine cholesterinarme Kost umfasse weniger Fleisch und Milchprodukte, dafür mehr Gemüse, Salate und Obst. Dem Bundesamt für Sozialversicherungen sei darin beizupflichten, dass sich bei der Verschiebung von tierischen hin zu den pflanzlichen Fetten die finanzielle Mehrbelastung durch die Auswahl von teureren mageren Produkten ausgleiche. Im Gegensatz zu den von den Diabetikern einzuhaltenden restriktiven Ernährungsvorschriften unterscheide sich die cholesterinarme Kost nicht grundsätzlich von der allgemein empfohlenen, gesundheitsbewussten Ernährung. Es könne daher nicht gesagt werden, den betroffenen Personen erwachse ein gegenüber dem Grossteil der Bevölkerung erhöhter kostenmässiger Mehraufwand.

3.4 Diese Erwägungen lassen sich auch auf den vorliegenden Fall übertragen. Es ist an sich unbestritten, dass der Beschwerdeführer nach seinem 1999 erlittenen Herzinfarkt u.a. auf cholesterinarme Kost angewiesen ist. Dabei kann hier offen bleiben, ob es mit dem Beschwerdeführer und im Gegensatz zum angefochtenen Urteil nicht darauf ankomme, ob die hier zu beurteilende Ernährungsumstellung ärztlich verordnet ("angeordnet") oder nur "empfohlen" wurde (vgl. immerhin das Urteil 2A.390/2006 vom 28. November 2006, E. 6.2, in: RDAF 2006 II 409 S. 416 f., wo das Vorliegen eines ärztlichen Rezepts als einfach zu handhabendes und grundsätzlich zu berücksichtigendes Kriterium bezeichnet wird; vgl. auch Urteil 2C\_316/2007 vom 6. Juli 2007, E. 3.2, in: NStP 61/2007 101 S. 102). Entscheidend ist vorliegend, dass die in Frage stehende cholesterinarme Kost (mediterrane Diät) sich nicht grundsätzlich von der allgemein empfohlenen, gesundheitsbewussten Ernährung unterscheidet, die von einem grossen Teil der Bevölkerung befolgt wird. Würde bei diesbezüglichen Aufwendungen von Krankheitskosten gesprochen, würde dieser Begriff völlig konturlos.

In diesem Zusammenhang vermag der Beschwerdeführer nicht nachzuweisen, dass die geltend gemachten Kosten seiner mediterranen Diät effektiv höher liegen als jene weiter Bevölkerungskreise, die sich gleichfalls - wenn auch nicht ärztlich verordnet - gesundheitsbewusst ernähren. Damit ist zugleich gesagt, dass entgegen den Parteien hier nicht Mehrkosten einer gesundheitsbewussten Ernährung im Vergleich zu einer überkommenen Schweizer Verpflegung im Vordergrund stehen, sondern der Umstand, dass eine gesundheitsbewusste Ernährung heute weit verbreitet ist. Von krankheitsspezifischen Mehrkosten kann daher insoweit nicht gesprochen werden, weshalb auch keine solchen abgezogen werden können.

Aus demselben Grund kann auch dem Eventualantrag nicht stattgegeben werden, kommt doch der Pauschalabzug von Fr. 2'500.-- für Diät ebenso wenig in Frage. Aus dem Umstand, dass dem Beschwerdeführer dieser Abzug bis 2004 - zu Unrecht - gewährt wurde, ergibt sich kein Anspruch auf Fortsetzung dieser Praxis in der Steuerperiode 2005, zumal keine entsprechenden Zusicherungen ersichtlich sind. Die Zulassung der Pauschale beim Beschwerdeführer liesse sich insbesondere nicht auf das Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005 abstützen.

Nach dem Ausgeführten ist der angefochtene Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer nicht zu beanstanden, weshalb die Beschwerde (Verfahren 2C\_723/2007) abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann.

## II. Staats- und Gemeindesteuern

5.

§ 34 Abs. 1 Ziff. 10 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 (StG/TG) entspricht Art. 9 Abs. 2 lit. h StHG, wobei der Selbstbehalt 5 Prozent des Reineinkommens beträgt, und stimmt zugleich mit Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG überein. Daraus folgt, dass die zum DBG ergangene Rechtsprechung und Doktrin ebenfalls für die kantonalen Steuern massgebend sind (Urteil 2A.390/2006 vom 28. November 2006, E. 3, in: RDAF 2006 II 409 S. 413). Im Übrigen hat der Kanton Thurgau die Umschreibung der Diätkosten des Kreisschreibens Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005 wörtlich übernommen (StP 34 Nr. 20, in: [www.tg.ch/steuern](http://www.tg.ch/steuern)). Dies führt für die Staats- und Gemeindesteuern zum gleichen Ergebnis wie bei der direkten Bundessteuer.

6.

Damit ist der getrennt ergangene Entscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern ebenfalls nicht zu beanstanden, weshalb die Beschwerde (Verfahren 2C\_722/2007) abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann.

## III. Kosten und Entschädigung

7.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 65 f. BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C\_722/2007 und 2C\_723/2007 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer (2C\_723/2007) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Staats- und Gemeindesteuern (2C\_722/2007) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 14. April 2008

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

Merkli Dubs