

sämtliche Ausgaben für Brillen und Hörgeräte als behinderungsbedingte Kosten anerkannt (vgl. aber immerhin die Qualifikation von Ausgaben für Brillen als Krankheitskosten in Ziff. 3.1 des Kreisschreibens). Der Zweck des BehiG besteht darin, Benachteiligungen zu verringern oder zu beseitigen, denen Menschen mit Behinderungen ausgesetzt sind (Art. 1 Abs. 1 BehiG). Im Rahmen dieser Zwecksetzung würde es zu weit führen, sämtliche Kosten für Hilfsmittel zur Behebung von Beeinträchtigungen zum Abzug zuzulassen, welche in der Bevölkerung weit verbreitet sind und gemeinhin nicht als eigentliche Behinderung empfunden werden – obwohl ohne ein entsprechendes Hilfsmittel (Brille, Hörgerät) allenfalls die Vornahme alltäglicher Verrichtungen und/oder die Ausübung einer Erwerbstätigkeit erheblich erschwert bzw. sogar verunmöglicht wäre. Ob solche Beeinträchtigungen von Geburt an bestehen, später erworben wurden oder gegebenenfalls infolge von Vorfällen im Militärdienst eintraten, kann dabei unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit keine Rolle spielen. Dabei sei nicht verhehlt, dass je nach der Schwere der Beeinträchtigung wohl auch Ausgaben für Seh- und Hörhilfen den Charakter von eigentlichen behinderungsbedingten Kosten annehmen können. Dies schliesst das Kreisschreiben nicht aus. Dass hier die entsprechende Schwelle überschritten sei, macht der Beschwerdeführer aber nicht, jedenfalls nicht ausreichend substantiiert geltend und ist auch sonst nicht ersichtlich. Die Steuerbehörde hat ihm daher den von ihm beanspruchten Abzug gemäss der Regelung des Kreisschreibens, welche in überzeugender Weise den Sinn der in § 41 lit. i^{bis} StG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} StHG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG getroffenen Regelung konkretisiert, zu Recht verweigert.

16 Abzug behinderungsbedingte Kosten

- **Definition der Behinderung im Rechtssinn (Erw. 3)**
- **Die Kosten einer In-vitro-Fertilisation sind nicht als behinderungsbedingte Kosten steuerlich abzugsfähig (Erw. 4.2.3).**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 2. Mai 2012 in Sachen P.K. (WBE.2011.339).

Aus den Erwägungen

3.

3.1.

Art. 2 Abs. 1 BehiG definiert Menschen mit Behinderungen (Behinderte, Behinderter) als Personen, denen es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben.

3.2.

Diese Definition enthält zunächst ein anthropologisch-medizinisches Element, indem sie für das Vorliegen einer Behinderung eine körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung verlangt. Diese darf nicht nur vorübergehend, sondern muss voraussichtlich dauernd sein. Als Beeinträchtigung ist dabei jedes erhebliche Defizit gegenüber einem als normal (bzw. nicht behindert empfundenen) körperlichen, geistigen oder psychischen Zustand einer Person zu verstehen. "Normalität" in diesem Sinn weist eine erhebliche Bandbreite auf, d.h. sie reicht von der normal bzw. sogar der leicht unterdurchschnittlich begabten bis zur hochbegabten Person, vom Leistungssportler bis zur unsportlichen, aber grundsätzlich bewegungsfähigen Person, vom ausgeglichenen bis zum launischen Menschen mit einer akzentuierten Persönlichkeit.

3.3.

Für die Definition einer behinderten Person zentral ist indessen das zweite Begriffselement, nämlich die funktionale Komponente. Auch wenn eine Person gegenüber einem als Bandbreite vorgestellten Normalfall in ihrem körperlichen, geistigen oder psychischen Zustand erheblich beeinträchtigt ist, liegt eine Behinderung im Rechtssinn erst dann vor, wenn sich aus dieser Beeinträchtigung ein Funktionsverlust ergibt (vgl. Botschaft zum Entwurf des BehiG vom 11. Dezember 2000, BBl 2001, S. 1777). Dabei betrachtet das Gesetz nicht jeden Funktionsverlust als Behinderung, sondern nur (aber immerhin) Funktionsverluste, die es erschweren oder verunmöglichen, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu

pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben.

Diese gesetzliche Definition umschreibt die Behinderung zum einen bewusst weiter als etwa der deutsche Gesetzgeber, welcher alterstypische Funktionsverluste bei betagten Menschen nicht als Behinderung auffasst. Die Definition umfasst insbesondere auch eine grössere Menschengruppe als die Invalidenversicherung, indem sie auch Personen umfasst, die noch nicht oder nicht mehr erwerbsfähig sind (vgl. Botschaft zum BehiG, BBl 2001, S. 1777). Andererseits stellt aber nicht jeder erhebliche Funktionsverlust infolge einer körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung eine Behinderung im Rechtssinn dar. Eine Behinderung muss vielmehr zu einer Erschwerung bzw. Verunmöglichung in bestimmten Bereichen menschlichen Verhaltens führen, nämlich bei der Vornahme alltäglicher Verrichtungen, der Pflege sozialer Kontakte, bei der Fortbewegung sowie bei der Aus- und Fortbildung und bei der Fähigkeit zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit.

4.

4.1.

Zutreffend hat das Steuerrekursgericht festgestellt, dass Infertilität, soweit sie denn beim Beschwerdeführer besteht, eine körperliche Beeinträchtigung darstellt. Es ist darüber hinaus notorisch, dass die Unmöglichkeit, infolge Infertilität einen bestehenden Kinderwunsch zu erfüllen, bei den davon betroffenen Personen auch zu weiteren Beeinträchtigungen vor allem psychischer Natur (insbesondere Depressionen) führen kann.

So hat denn auch der Supreme Court der USA anerkannt, dass die Möglichkeit, Nachwuchs zu zeugen ("reproduction and child bearing"), eine "major life activity" im Sinne des "Americans with Disability Act" von 1990 (ADA; United States Codes Annotated [U.S.C.A.], Band 42, Kapitel 126, § 12101 ff.) darstellt. Dementsprechend ist Infertilität eine "disability" im Sinne von Section 3 des ADA, definiert diese Bestimmung "disability" doch unter anderem als "a physical or mental impairment that substantially limits one or more of the major life activities of such individual" (zitiert in der Botschaft zum BehiG, BBl 2001, S. 1777; vgl. dazu den Entscheid

des Supreme Court vom 25. Juni 1998; *Bragdon vs. Abbott et. al.*, 524 United States Reports [U.S.] 624 ff. [1998]; siehe dort aber auch die teilweise abweichende Meinung von Chief Justice William H. Rehnquist, der insbesondere den Charakter der Entscheidung für eigene Kinder als "major life activity" anzweifelte [524 U.S. 660]). Bereits in diesem Zusammenhang gilt es darauf hinzuweisen, dass der Begriff der "disability" gemäss ADA nicht mit jenem des Menschen mit Behinderung gemäss Art. 2 Abs. 1 BehiG gleichgesetzt werden kann. Section 3 des ADA enthält nämlich anders als Art. 2 Abs. 1 BehiG keinen (geschlossenen) Katalog der Verhaltensweisen, bei welchen die körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung zu einem Funktionsverlust führt, sondern definiert generell alle erheblichen Funktionsverluste (bzw. "substantial limitations"), welche eine "major life activity" betreffen als "disability".

4.2.

4.2.1.

Art. 2 Abs. 1 BehiG verlangt über das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung hinaus, dass es der bzw. dem davon Betroffenen dadurch erschwert oder verunmöglicht ist, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und fortzubilden oder einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Hier ist zu Recht nicht streitig, dass der Beschwerdeführer durch die behauptete bei ihm bestehende Infertilität weder bei der Pflege seiner sozialen Kontakte noch bei der Ausübung seiner Erwerbstätigkeit noch gar in seiner Fortbewegung oder bei einer allfälligen Aus- bzw. Weiterbildung betroffen ist. Es stellt sich somit nur noch die Frage, ob die behauptete Infertilität dem Beschwerdeführer die Vornahme alltäglicher Verrichtungen erschwert bzw. sogar verunmöglicht.

4.2.2. (...)

4.2.3.

Zu Recht hat es das Steuerrekursgericht abgelehnt, die Zeugung von Kindern unter den Begriff der alltäglichen Verrichtung gemäss Art. 2 Abs. 1 BehiG zu subsumieren. Dabei hat es zu Recht offen gelassen, ob dieser Begriff mit jenem der alltäglichen Lebensverrichtung gemäss Art. 9 ATSG identisch ist, der die Hilflosigkeit als das

Bedürfnis umschreibt, wegen der Beeinträchtigung der Gesundheit für alltägliche Lebensverrichtungen dauernd der Hilfe Dritter oder der persönlichen Überwachung zu bedürfen. Selbst wenn der Begriff der alltäglichen Verrichtung gemäss Art. 2 Abs. 1 BehiG weiter sein sollte als jener der alltäglichen Lebensverrichtung gemäss Art. 9 ATSG, ergibt sich bereits aus dem Wortsinn, dass das Zeugen von Kindern keine alltägliche Verrichtung ist. Das Zeugen eines Kindes ist eine erfolgsbezogene Handlung. Der Beschwerdeführer selbst behauptet nicht, er sei durch die bei ihm behauptetermassen bestehende Infertilität im Vollzug des Geschlechtsaktes oder sonst in seinem sexuellen Leben behindert. Es kommt bei ihm gemäss seiner Darstellung lediglich bei seiner Partnerin infolge seiner Infertilität zu keiner Schwangerschaft. An das Fehlen des Erfolges einer bestimmten Handlung bzw. Lebensverrichtung knüpft Art. 2 Abs. 1 BehiG aber nach seinem Wortsinn gerade nicht an. Dafür, dass der Erfolg bestimmter Handlungen als Teil der Fähigkeit zu deren Ausführung in Art. 2 Abs. 1 BehiG mitzuverstehen wäre, müssten, da eine solche Bedeutung weit ausserhalb des Wortsinns liegt, Hinweise in den Gesetzesmaterialien vorhanden sein. An solchen fehlt es aber, wird doch die Infertilitätsproblematik in der gesamten Botschaft zum Behindertengesetz nirgends angesprochen. Es ist daher davon auszugehen, dass der Gesetzgeber Infertilität nicht als Behinderung im Rechtssinn verstanden haben wollte. Kosten im Zusammenhang mit der Erfüllung eines Kinderwunsches infertiler Paare können daher nicht unter den Begriff der behinderungsbedingten Kosten gemäss § 40 lit. i^{bis} StG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} StHG subsumiert werden.

17 Bewertung von Beteiligungen

Anwendbarkeit der "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" (Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz) (Erw. 2.1)

Grundsatz der Familienbesteuerung: Halten zwei Ehegatten jeweils Minderheitsbeteiligungen an einer Gesellschaft, welche zusammengenommen eine Mehrheitsbeteiligung darstellen, so sind die Beteiligungen auch in Bezug auf die Besteuerung des Vermögens als Bewertungsgemeinschaft