

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2024/192, 193 vom 19. Juni 2025

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2025-06-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2024_192, 193

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2024/192, 193 du 19 juin 2025

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2024/192, 193 del 19 giugno 2025

Regeste

Art. 46 Abs. 1 lit. a StG (sGS 811.1) und Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG (SR 642.11). Die Vorinstanz zog die Beweiskraft der im Nachhinein eingereichten Arztzeugnisse in Zweifel. Die Rekurrentin konnte jedoch glaubhaft machen, dass sie erst mit dem ablehnenden Einspracheentscheid Kenntnis von der Notwendigkeit der schriftlichen Einzelverordnungen erhalten hat. Die nachträgliche Erstellung einer ärztlichen Bestätigung ist namentlich dann zulässig, wenn die Hausärztin ihre mündlich abgegebenen Behandlungsempfehlungen gestützt auf die Patientenakte nachvollziehen und in einer schriftlichen Verordnung festhalten kann. Es geht in einem solchen Fall nicht um eine nachträgliche Beurteilung der Notwendigkeit einer Behandlung, sondern um die nachgeholte Dokumentation in Form einer schriftlichen Verordnung bzw. eines ärztlichen Zeugnisses (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 19. Juni 2025, VRKE I/1-2024/192, 193).

Erwägungen

E. 1

[Verfahrensvereinigung] I/1-2024/192, 193 2/8

E. 2

[Eintretensvoraussetzungen] II. Kantons- und Gemeindesteuern

E. 3

Im Rekursverfahren ist streitig, ob die von der Rekurrentin in der Steuererklärung deklarierten Krankheits- und Unfallkosten in vollem Umfang (Fr. __) zum Abzug zuzulassen sind. a) aa) Die Vorinstanz erwog im angefochtenen Einspracheentscheid, die Bestätigung über die "ärztliche Indikation und prospektive Verordnung der Gesundheitskosten 2023" sei im Nachhinein erstellt worden. Daher könnten die Kosten, mit Ausnahme derjenigen für die Arbeitsplatzbrille, nicht berücksichtigt werden. Die geltend gemachten Kostenanteile gemäss der Krankenkassenabrechnung in der Höhe von Fr. __ hätten nicht abschliessend geprüft werden können, da die eingeforderten Belege nicht eingereicht worden seien. Obwohl davon auszugehen sei, dass die Position auch Kosten für besondere Heilmassnahmen, Prävention oder Selbstmedikation enthalte, sei in Würdigung der Gesamtumstände auf eine Aufrechnung zu verzichten. In der Vernehmlassung zum Rekurs macht die Vorinstanz geltend, diese Position sei "bei der Feststellung der abzugsfähigen Krankheits- und Unfallkosten zu eliminieren". bb) Die Rekurrentin bringt zusammengefasst vor, wegen einer Long Covid/ME CFS-Erkrankung (Myoencephalitis, Chronic Fatigue Syndrom) mit Erstdiagnose im April 2022 sei sie körperlich und in ihrer Leistungsfähigkeit erheblich eingeschränkt. Zu Beginn der Erkrankung und bei einem Rückfall ("Crash") im Januar 2023 habe eine längerfristige Bettlägerigkeit und Unfähigkeit zur Selbstversorgung

vorgelegen. Sie sei bis heute dadurch sehr eingeschränkt, könne nur in einem Teilpensum arbeiten und werde von der Invalidenversicherung (IV) unterstützt. Zudem sei sie weiterhin auf eine wöchentliche Haushaltshilfe angewiesen. Long Covid und ME CFS seien weitgehend unerforschte Krankheitsbilder, weshalb leider keine Therapien bekannt seien, die zu einer Heilung führen könnten. Es handle sich um eine neurologische und autoimmune Systemerkrankung. Einzig unterstützende Massnahmen könnten die Symptome etwas lindern und den Zustand langsam verbessern. Zu diesen Massnahmen gehörten neben ein paar wenigen Medikamenten und Supplementen vor allem Massnahmen zur Stabilisierung des vegetativen Nervensystems (z.B. Schwimmen, Pilates, Wassergymnastik), Osteopathie und Physiotherapie. Dabei handle es sich um evidenzbasierte Therapien (in Studien erforschte und wirkungsbestätigte Massnahmen). Viele dieser Therapien würden leider nicht von der Krankenkasse vergütet und müssten von den Patienten selbst bezahlt werden, was zu hohen krankheitsbedingten Zusatzausgaben führe. Bei den angegebenen Krankheitskosten handle es sich ausschliesslich um I/1-2024/192, 193 3/8

ärztlich verordnete Heilmassnahmen. Diese seien in Absprache mit der Hausärztin erfolgt und prospektiv im Rahmen hausärztlicher Konsultationen verordnet worden. b) aa) Gemäss Art. 46 Abs. 1 lit. a StG werden die die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen von den Nettoeinkünften abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selbst trägt und diese 2 Prozent der Nettoeinkünfte übersteigen. Zu den Krankheits- und Unfallkosten zählen die Kosten für Massnahmen zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen und psychischen Gesundheit, insbesondere die Kosten für ärztliche Behandlungen, Spitalaufenthalte, Medikamente, Impfungen, medizinische Apparate, Brillen und Kontaktlinsen, Augenlaserbehandlungen, Therapien, Drogenentzugsmassnahmen etc. Abzugsfähig sind auch die Kosten für die krankheits- oder unfallbedingte ambulante Pflege zu Hause. Als Krankheitskosten einzustufen sind ferner Kosten für Zahnbehandlungen einschliesslich Dentalhygiene, ärztlich verordnete Kuraufenthalte und Heilmassnahmen wie Massagen, Bestrahlungen, Heilbäder, Physiotherapie, Ergotherapie, Logopädie, Psychotherapie usw., alternativmedizinische Behandlungen bei einem anerkannten Naturheilpraktiker, Fortpflanzungshilfen bei Sterilität (Insemination, In vitro fertilisation, ärztlich verordnete Diäten und Spezialnahrungen sowie Selbstbehalte und Franchisen der Krankenkassen. Nicht dazu zählen jedoch Luxusausgaben, Transportkosten, Kosten für Präventivmassnahmen, nicht ärztlich verordnete Medikamente und Heilmittel und Krankenkassenprämien. Dasselbe gilt für Aufwendungen, die nur mittelbar oder indirekt mit einer Krankheit zusammenhängen (vgl. ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das schweizerische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil, N 647 ff.). bb) Unter dem Titel "Krankheits- und Unfallkosten" abziehbar sind nur die Aufwendungen für Heilbehandlungen, die der Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen, geistigen oder psychischen Gesundheit dienen (finales Element) und hierzu geeignet und erforderlich (kausales Element), insgesamt also "indiziert" sind. Soweit es sich um Massnahmen handelt, die nicht von Ärzten oder in Spitälern ausgeführt werden, wird in der Rechtsprechung in der Regel eine ärztliche Verordnung vorausgesetzt, was allerdings gemäss dem Kreisreiben Nr. 11 der ESTV über den Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten vom 31. August 2005 (nachfolgend: ESTV-KS Nr. 11) nicht ausnahmslos gilt (vgl. BGE 147 II 248 E. 3.3.2). Die Kosten für Medikamente und Heilmittel werden in der Veranlagungspraxis grundsätzlich nur zum Abzug zugelassen,

wenn sie von einem Arzt oder einem anerkannten Naturheilpraktiker verordnet sind. Diese Einschränkung erscheint in ihrer absoluten Form zu restriktiv, denn auch Medikamente aus dem Bereich Self Care können geeignete und daher grundsätzlich abzugsfähige Mittel zur Behandlung I/1-2024/192, 193 4/8

lung einer Krankheit darstellen. Allerdings trägt die steuerpflichtige Person bei selbst gewählten Mitteln das Risiko, dass sie die medizinische Notwendigkeit (Indikation) für die gewählten Medikamente und Heilmittel nicht rechtsgenügend nachweisen kann (HUNZIKER/ MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 33 DBG N 32f; BGer 2A.84/2005 vom 24. Februar 2005). cc) Nach der Normentheorie sind steuerbegründende Tatsachen durch die Steuerverwaltung, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen (BGE 144 II 427 E. 8.3.1). Den Beweis für die geltend gemachten Gesundheitskosten hat daher die steuerpflichtige Rekurrentin zu erbringen. c) aa) Gemäss eigenen Angaben wurde bei der Rekurrentin Long Covid erstmals im April 2022 diagnostiziert. Es ist allgemein anerkannt, dass die im Zusammenhang mit dieser Post-Covid-19-Erkrankung auftretenden Symptome die Funktionsfähigkeit im Alltag beeinträchtigen. Die Beschwerden können seit einer akuten Covid-19-Erkrankung bestehen oder nach einer anfänglichen Genesung neu auftreten. Sie können unterschiedlich stark sein und sich über die Zeit verändern oder wiederkehren. Die häufigsten Symptome einer solchen Erkrankung sind starke Müdigkeit, Erschöpfung und Belastungsintoleranz, Kurzatmigkeit und Atembeschwerden sowie Konzentrations- und Gedächtnisprobleme (vgl. Bundesamt für Gesundheit [BAG], Information zur Post-Covid-19-Erkrankung, unter: www.bag.admin.ch und dort unter Strategie & Politik/Post-Covid-19-Erkrankung, eingesehen am 14. April 2025). Die Erstdiagnose wurde zwar nicht dokumentiert, jedoch scheint unbestritten, dass die Rekurrentin in der streitigen Steuerperiode an dieser Krankheit litt. So bestätigte die behandelnde Hausärztin, Dr. med. L. ___, Fachärztin für Innere Medizin, G. ___, mit Schreiben vom 6. September 2024, dass sämtliche zum Abzug gebrachten Gesundheitskosten bzw. die diesen zugrunde liegenden Behandlungen ärztlich indiziert und prospektiv verordnet worden seien (vi-act. 11). Sodann legte die Rekurrentin im Rekursverfahren mehrere von der Hausärztin ausgestellte ärztliche Zeugnisse ins Recht, in denen eine Post-Covid-19-Erkrankung bestätigt wurde (act. 2/5). bb) Die Vorinstanz zieht die Beweiskraft der nun eingereichten Arztzeugnisse in Zweifel, weil die ärztlichen Verordnungen gemäss Einspracheschreiben vom 9. August 2024 jeweils mündlich erfolgt seien. Die Rekurrentin führt dazu jedoch glaubhaft aus, dass sie erst mit dem ablehnenden Einspracheentscheid davon Kenntnis erhalten habe, dass Heilmassnahmen nur dann abzugsberechtigt seien, wenn sie vor Antritt ärztlich verordnet worden seien und mit entsprechenden Einzelverordnungen belegt würden. Es liegt daher nahe, dass die Einzelverordnungen tatsächlich im Nachhinein erstellt wurden. Dies schadet jedoch nicht, I/1-2024/192, 193 5/8

da auch ein nachträglich ausgestelltes Arztzeugnis im Sinne der Rechtsprechung als eindeutig und damit als beweisbildend erachtet werden kann (vgl. D. SIMIC, Die Einstellung in der Anspruchsberechtigung nach Art. 30 AVIG, Zürich/Basel/Genf 2023, S. 77). Dies hat umso mehr zu gelten, als eine Hausärztin ihre mündlich abgegebenen Behandlungsempfehlungen gestützt auf die Patientenakte nachvollziehen und in den Verordnungen festhalten kann. Es geht hier nicht um eine nachträgliche Beurteilung der Notwendigkeit einer Behandlung, sondern um die nachgeholte Dokumentation in Form einer schriftlichen Verordnung bzw. eines (erst später notwendig gewordenen) ärztlichen Zeugnisses. Hinsichtlich der

Beweiskraft der Arztzeugnisse ist festzuhalten, dass das vorsätzliche Ausstellen eines unwahren ärztlichen Zeugnisses mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bedroht ist (vgl. Art. 318 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches [SR 311.0]) und auch die Verbindung der Schweizer Ärztinnen und Ärzte (FMH) ein solches Verhalten entsprechend sanktioniert (vgl. Art. 34 Abs. 2 und 47 der Standesordnung der FMH, Revision vom 9. November 2023, unter: www.fmh.ch, eingesehen am 15. April 2025). cc) Da es nicht Sache des Gerichts ist, hinsichtlich des ärztlich bestätigten und von der Vorinstanz im Grundsatz nicht bestrittenen Krankheitsbildes Nachforschungen anzustellen, muss es sich auf die Prüfung der vorhandenen Arztzeugnisse beschränken (vgl. BGE 2A.84/2005 vom 24. Februar 2005 E. 4). Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz bei Zweifeln an der Notwendigkeit der Therapien ein Aktengutachten bei einer medizinischen Fachperson hätte einholen müssen. Nachfolgend ist zu untersuchen, ob diese als Beweis für die geltend gemachten steuermindernden Tatsachen genügen. d) aa) Kosten für Krankenpflege und Haushaltshilfe [...] bb) Mitgliedschaft Oberwaid Tau Spa & Gym [...] cc) Kuraufenthalte [...] dd) ANS Rewire [...] I/1-2024/192, 193 6/8

ee) Pilates und Yoga [...] ff) Apotheke: Tabletten und Kapseln [...] gg) Akupunktur/Sitzkissen [...] hh) [...] e) Zusammenfassend ergibt sich, dass die von der Rekurrentin deklarierten Krankheits- und Unfallkosten gemäss nachfolgender Kostenzusammenstellung im Umfang von Fr. __ zum Abzug zuzulassen sind. [...] Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. November 2024 aufzuheben. Die Sache ist zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. III. Direkte Bundessteuer

E. 4

Die dargelegten Rechtssätze zum kantonalen Steuerrecht entsprechen im Wesentlichen dem Recht der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden und dem Recht der direkten Bundessteuer. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass der von der Steuerpflichtigen zu tragende Kostenanteil im Recht der direkten Bundessteuer nicht 2, sondern 5 Prozent beträgt (Art. 33 Abs. 1 lit. h). Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Demnach ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. November 2024 aufzuheben. Dies Sache ist zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. IV. Kosten

E. 5

[Kostenspruch] I/1-2024/192, 193 7/8

Entscheid: 1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 20. November 2024 aufgehoben. Die Sache wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. 2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 20. November 2024 aufgehoben. Die Sache wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. 3. Die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'200.– (Entscheidgebühr) bezahlen die Rekurrentin und der Staat (Kantonales Steueramt) je zur Hälfte. Der Kostenvorschuss wird mit dem Kostenanteil der Rekurrentin verrechnet und dieser im Restbetrag von Fr. 600.– zurückerstattet. 4. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 400.– (Entscheidgebühr) bezahlen die Beschwerdeführerin

und der Staat (Kantonales Steueramt) je zur Hälfte. Der Kosten- vorschuss wird mit dem Kostenanteil der Beschwerdeführerin verrechnet und dieser im Restbetrag von Fr. 200.– zurückerstattet. I/1-2024/192, 193 8/8

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