

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00073 vom 25. März 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-03-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00073

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00073 du 25 mars 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00073 del 25 marzo 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2020 | [Umstritten ist, ob der Abzug der geltend gemachten Krankheitskosten zuzulassen ist.] Krankheitskosten können nur zum Abzug zugelassen werden, wenn es sich um notwendige Kosten handelt. In der Regel wird eine ärztliche Verordnung oder eine vorgängige konkrete Anordnung einer eidgenössisch diplomierten Medizinalperson vorausgesetzt. Beides liegt vorliegend nicht vor. Als steuermindernde Tatsache wäre es an den Pflichtigen gelegen, die medizinische Notwendigkeit der vom Pflichtigen selbst gewählten Behandlung nachzuweisen. Dies ist ihnen jedoch nicht gelungen. Die Zweckmässigkeit und ein Behandlungserfolg genügen nicht, um eine solche Therapie im Nachhinein als notwendig einzustufen (E. 2.3). Abweisung der vereinigten Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Umstritten ist, ob die im Zusammenhang mit der Behandlung durch die Praxis D deklarierten Krankheitskosten des Pflichtigen abzugsfähig sind.

E. 2.1.1

Von den Einkünften werden die Krankheits- und Unfallkosten steuerpflichtiger Personen, soweit sie selber getragen werden und 5 % der um die Aufwendungen verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen, abgezogen (§ 32 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG] und Art. 33 Abs. 1 lit. h Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Die Möglichkeit, Krankheitskosten und Unfallkosten von den Einkünften abzusetzen, bildet eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach Lebenshaltungskosten prinzipiell nicht abzugsfähig sind (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 32 StG N. 7; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 33 DBG N. 144). Abzugsfähig sind daher lediglich notwendige Kosten zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen und psychischen Gesundheit, sofern ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen diesen Kosten und der gesundheitlichen Beeinträchtigung besteht. Dies setzt regelmässig voraus, dass die Behandlung und die entsprechenden Medikamente ärztlich verordnet sind (Richner et al., § 32 StG N. 12 f.; Felix Richner et al., Art. 33 DBG N. 147 f.).

E. 2.1.2

Die Eidgenössische Steuerverwaltung [ESTV] hat zu Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG das Kreisschreiben Nr. 11 vom 31. August 2005 über den Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten erlassen. Unter Ziffer 3.2.2 (Kosten

für Heilmassnahmen) wird dort geregelt: "Die Kosten besonderer Heilmassnahmen wie Massagen, Bestrahlungen, Heilbäder, Kuraufenthalte, Physiotherapie, Ergotherapie, Logopädie, Psychotherapie etc. gelten als abzugsfähig, sofern sie ärztlich verordnet sind und von diplomierten Personen durchgeführt werden." In Ziffer 3.2.4 (Kosten für Alternativmedizin) hält das Kreisschreiben sodann fest: "Die Kosten für naturheilärztliche Behandlungen gelten (...) als abzugsfähig, wenn die Behandlung von einem anerkannten Naturheilpraktiker verordnet wird." Die ESTV-Rundschreiben sind zwar für die Steuerjustiz nicht bindend. Weil sie aber auf eine einheitliche und gleiche Rechtsanwendung ausgerichtet sind, soll von ihnen nur abgewichen werden, wenn sie die anwendbaren Gesetzesbestimmungen nicht überzeugend konkretisieren (BGE 140 II 88 E. 5.1.2 = Pra 103 [2014] Nr. 77; BGr, 31. März 2020, 2C_578/2019, E. 4.3). Ein Abweichen von Verwaltungsverordnungen aus triftigen Gründen ist nicht ausgeschlossen, aber dabei sollten sich die Justizbehörden eine gewisse Zurückhaltung auferlegen. Es ist nicht die Aufgabe der Steuerjustiz, als Zweitinterpretin eigenen Zweckmässigkeitsüberlegungen anstelle derjenigen der Vollzugsbehörden den Vorzug zu geben (Michael Beusch in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 4. A., Basel 2022, Art. 102 DBG N 17).

E. 2.1.3

In Bezug auf die Beweislast gilt allgemein Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich etc. 2018, § 19 N. 8; BGE 140 II 248 E. 3.5, BGE 121 II 257 E. 4c/aa).

E. 2.2

Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid fest, dass sich aus den von den Pflichtigen eingereichten Arztberichten keine Notwendigkeit für eine Behandlung in der Praxis D ergeben habe. Eine ärztliche Bestätigung, wonach die durchgeführte Therapie notwendig gewesen sei, fehle gänzlich. Den Pflichtigen sei damit der Nachweis der Notwendigkeit der fraglichen Behandlungen misslungen, selbst wenn die Massnahme an sich zweckmässig sein und sich ein Heilerfolg eingestellt haben sollte. Weiter hielt sie fest, dass eine ärztliche Verordnung gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine vorgängige konkrete Anordnung einer eidgenössisch diplomierten Medizinalperson zur Initiierung einer bestimmten Heilmassnahme voraussetze. Bei den Behandlungen in der Praxis D handle es sich um vom Pflichtigen selbst initiierte Behandlungen. Schliesslich würden die Auslagen für die Behandlungen in der Praxis D auch nicht abzugsfähige Kosten für Alternativmedizin gemäss Ziffer 3.2.4 des Kreisschreibens Nr. 11 der ESTV darstellen. Die Behandlungen seien soweit ersichtlich nicht von einem anerkannten – d. h. im sogenannten "Erfahrungsmedizinischen Register" (EMR) eingetragenen – Naturheilpraktiker verordnet worden. Die Kosten seien deshalb, selbst wenn sie unter naturheilärztliche Behandlungen subsumiert würden, nicht abziehbar.

E. 2.3

Was die Pflichtigen dagegen vorbringen, vermag nicht zu überzeugen: Soweit die Pflichtigen geltend machen, es sei nach Treu und Glauben zu erwarten, dass das kantonale Steueramt eine Auflage mache, bevor es über den Abzug der geltend gemachten Kosten

entscheide, trifft dies nicht zu. Das kantonale Steueramt hat die Pflichtigen mit Auflage vom 19. September 2022 dazu aufgefordert, die ärztliche Verordnung für die Behandlungen der Praxis D bzw. die Überweisung vom Facharzt einzureichen. Auch der Einwand, es handle sich bei der "Therapie D" weder um "Schulmedizin" noch um "Alternativmedizin", sondern um eine "forschende Medizin", weshalb der Abzug in Anpassung der Rechtsprechung zu gewähren sei, vermag zu keinem anderen Resultat zu führen. Bei der "Therapie D" handelt es sich gemäss Schreiben der Praxis D vom 19. Dezember 2022 um ein neuartiges Behandlungskonzept. Dabei gehe es im Kern um die Behandlung der Signalwege, welche einen massgeblichen Anteil an der Informationsleitung im Körper habe. Die Behandlungskosten des Pflichtigen hätten im Jahr 2020 Fr. ... betragen. Wie die Vorinstanz bereits zutreffend festgehalten hat, können Krankheitskosten nur zum Abzug zugelassen werden, wenn es sich um notwendige Kosten handelt. Soweit es sich um Massnahmen handelt, die nicht von Ärzten oder in Spitälern ausgeführt werden, wird in der Rechtsprechung eine ärztliche Verordnung vorausgesetzt (vgl. E. 2.2; BGr, 16. Dezember 2020, 4C_404/2020, E. 3.3.2). Das Erfordernis der ärztlichen Verordnung bildet nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ein taugliches Abgrenzungskriterium zwischen therapeutischen Heilbehandlungen einerseits und Massnahmen zur Steigerung des allgemeinen Wohlbefindens im Rahmen des allgemeinen Lebensunterhaltes andererseits (vgl. BGr, 10. Juli 2009, 2C_103/2009, E. 3.1). An einer solchen ärztlichen Verordnung fehlt es im vorliegenden Fall, was von den Pflichtigen auch nicht bestritten wird. Die Voraussetzung einer ärztlichen Verordnung gilt zwar nicht ausnahmslos (vgl. BGr, 16. Dezember 2020, 4C_404/2020, E. 3.3.2). In Ziff. 3.2 des Kreisschreibens Nr. 11 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung Ausnahmen von der ärztlichen Verordnung aufgeführt. Darunter werden unter anderem Kosten für Alternativmedizin genannt. Voraussetzung für dem Abzug dieser Kosten ist jedoch eine vorgängige konkrete Anordnung einer eidgenössisch diplomierten Medizinalperson zur Initiierung einer bestimmten Massnahme (vgl. E. 2.1.2; BGr, 10. Juli 2009, 2C_103/2009, E. 3.1). Eine solche Anordnung liegt im vorliegenden Fall nicht vor. Es gibt auch keinen Anlass, die Rechtsprechung anzupassen. Als steuermindernde Tatsache wäre es an den Pflichtigen gelegen, die medizinische Notwendigkeit der vom Pflichtigen selbst gewählten Behandlung nachzuweisen. Dies ist ihnen jedoch nicht gelungen. Die Pflichtigen bringen diesbezüglich vor, dass die Schulmedizin keine Verbesserung seines Zustandes gebracht habe und der Pflichtige erst mit der "Therapie D" Heilerfolge gehabt habe. Die Zweckmässigkeit und ein Behandlungserfolg genügen jedoch nicht, um eine solche Therapie im Nachhinein als notwendig einzustufen (vgl. BGr, 10. Juli 2009, 2C_103/2009, E. 3.1). Auch der Umstand, dass die "Therapie D" wesentlich kostenintensiver war als andere Therapien, vermag an diesem Resultat nichts zu ändern. Kosten, welche den Rahmen üblicher und notwendiger Massnahmen übersteigen, gelten nicht als Krankheitskosten (vgl. Ziff. 3.1 Kreisschreiben Nr. 11, BGr, 7. Juni 2004, 2.A.318/2004, E. 2.1). Schliesslich vermag auch der Umstand, dass die Behandlung sehr schmerzhaft war, kein taugliches Kriterium für die Notwendigkeit einer medizinischen Behandlung darzustellen. Der vorinstanzliche Entscheid ist somit zu bestätigen und die (vereinigten) Beschwerden der Pflichtigen sind abzuweisen.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2) und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung

mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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