

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. Jänner 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 5. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Pensionsversicherungsanstalt. Im Rahmen der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016** beantragte sie die steuerliche Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von 3.543,84 € und solche ohne Selbstbehalt in Höhe von 1.547,13 €.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes legte die Beschwerdeführerin eine Aufstellung vor, wonach im Jahr 2016 Zahnarztkosten in Höhe von 3.543,84 €, andere Arztkosten in Höhe von 363,57 € und Aufwendungen in der Apotheke von 1.183,57 € angefallen seien.

Im **Einkommensteuerbescheid 2016** vom 05.12.2017 wurden folgende außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	3.543,84
Selbstbehalt	-2.477,49
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	294,00
nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	764,25

Begründend wurde ausgeführt, dass Ausgaben für Nahrungsergänzungsmittel und Kosten von alternativmedizinischen Produkten ohne ärztliche Verordnung keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG darstellen würden. Folgende Produkte könnten daher nicht abgesetzt werden: Pure En Kps Magn Citrat, Basenpulver Dr. Mayer, Kottas Tee, Chin. Granulat, Alpinamed Preiselbeer, Avene Cr., Carduus Cosmoplex, Desquaman Sh.

Mit Schreiben vom 04.01.2018 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 05.12.2017 das Rechtsmittel der **Beschwerde** wegen unrichtiger Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen eingebracht. Anstatt 764,25 € müsste ein Betrag von 1.547,13 € Berücksichtigung finden. Dieser würde sich wie folgt ergeben:

Honorarnote ***Dr.1*** vom 11.04.2016	142,66 €
Apotheke	1.404,47 €
gesamt	1.547,13 €

Auf den vorgelegten Kopien der Rezeptrechnungen seien die Positionen gekennzeichnet, die von der Beschwerdeführerin verrechnet worden seien. Chinesischer Dekokt und Avene Creme seien von ihr nicht verrechnet worden. Diese Positionen seien jedoch vom Finanzamt in Abzug gebracht worden, wodurch die Berechnung nicht richtig sei. Alle anderen Medikamente und Arzneimittel seien der Beschwerdeführerin ärztlich verordnet worden und würden von ihr unbedingt benötigt.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 08.01.2018 machte die Beschwerdeführerin zusätzlich die Fahrtkosten in Zusammenhang mit den Arztbesuchen geltend:

Datum	Arzt	Ort	KM	Fahrtkosten
-------	------	-----	----	-------------

18.01.2016	***Dr.3***	Bad Aussee	522	219,24
03.03.2016	***Dr.2***	D-Piding	554	232,68
21.03.2016	***Dr.2***	D-Piding	554	232,68
11.04.2016	***Dr.1***	Krems	120	50,40
03.06.2016	***Dr.3***	Bad Aussee	522	219,24
08.09.2016	***Dr.3***	Bad Aussee	522	219,24
01.12.2016	***Dr.2***	D-Piding	554	232,68

Mit Ergänzungsersuchen vom 11.01.2018 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, die Apothekenrechnungen bzw eine Auflistung der beantragten Artikel vorzulegen um nachvollziehen zu können, welche Artikel beantragt werden. Die ärztliche Verordnung möge vorgelegt werden. Aus den vorgelegten Rechnungen gehe hervor, dass ***Dr.3*** eine Ordination in Bad Aussee und eine in Wien habe. Auf einer Rechnung sei vermerkt worden, dass die Behandlung in Wien stattgefunden habe. Reisekosten seien allerdings bis Bad Aussee verrechnet worden. Es möge nachgewiesen werden, dass die Behandlung in Bad Aussee stattgefunden habe. Schließlich möge bekannt gegeben werden, ob die Beschwerdeführerin Ersätze von der Krankenkasse bzw einer privaten Versicherung erhalten habe. Es könne hierzu auch die Abweisung der Krankenkasse vorgelegt werden.

Mit Schreiben vom 21.02.2018 übermittelte die Beschwerdeführerin (nochmals) die Apothekenrechnungen aus dem Jahr 2016 sowie eine ärztliche Bestätigung von ***Dr.1*** vom 19.02.2018. Die Apothekenrechnungen würden insgesamt 1.224,92 € und die Rechnungen von ***Dr.1*** 363,56 € betragen. Die Position der Einkommensteuererklärung 476 betrage daher 1.588,48 € und nicht 764,25 €.

Die Behandlung bei ***Dr.3*** am 18.01.2016 habe tatsächlich in Wien stattgefunden. Nachdem alle anderen Behandlungen in Bad Aussee erfolgt seien, hätte die Beschwerdeführerin dies übersehen. Die Differenz betrage 163,80 €, der Gesamtbetrag der Fahrtkosten betrage somit 1.242,36 €.

Von der Krankenkasse oder sonstigen Versicherungen habe die Beschwerdeführerin keinen Ersatz erhalten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 11.05.2018 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und außergewöhnliche Belastungen in folgender Höhe anerkannt:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	4.312,44
Selbstbehalt	-2.477,49
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	294,00
nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	1.422,08

Begründend wurde ausgeführt, dass bei üblichen zahnärztlichen Eingriffen davon auszugehen sei, dass sich in unmittelbarer Umgebung ein geeigneter Arzt finden würde. Es entspricht nicht der Lebenserfahrung, dass Fahrten zu so weit entfernten Zahnärzten aus medizinischen Gründen erfolgen würden, sondern dass die Fahrten vom Wohnsitz des Gatten in Deutschland aus angetreten worden seien. Die Fahrten seien daher nicht zwangsläufig erwachsen. Es seien die Fahrten vom Wohnsitz in Deutschland zum Zahnarzt berücksichtigt worden.

Kosten für Mittel aus dem Bereich der Alternativmedizin könnten Kosten der Heilbehandlung und damit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn diese Aufwendungen medizinisch indiziert seien. In diesem Zusammenhang sei jedoch zu beachten, dass nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen empfohlene Einnahme von Vitaminpräparaten bzw. Nahrungsergänzungsmittel zu einer außergewöhnlichen Belastung führen würde. Eine ärztliche Verordnung könne ein Nachweis für die medizinische Notwendigkeit darstellen, wenn diese im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor Behandlung) erstellt worden sei.

Da im gegenständlichen Fall die ärztliche Bescheinigung erst im Nachhinein ausgestellt worden sei, stelle dies keinesfalls eine ärztliche Verordnung im Rahmen eines Behandlungsplanes dar. Auch würden Nahrungsergänzungsmittel, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung stünden, Ausgaben darstellen, die im Hinblick auf das gesteigerte Gesundheitsbewusstsein in der Bevölkerung allgemein bei einer Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten würden, die also im Leben üblich seien. Es fehle daher das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, das für Ausgaben iSd § 34 EStG nötig sei.

Die Ausgaben für Basenpulver, Pure En KPS Magn Citrat, Pure EN KPS Biotin, Cevitt Immun Direct, Kottas Tee Entschlackung könnten daher nicht anerkannt werden.

Im **Vorlageantrag** vom 08.06.2018 wurde vorgebracht, dass der Beschwerdeführerin anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt geraten worden sei, eine ärztliche Bestätigung betreffend alternativmedizinische Produkte und Nahrungsmittel vorzulegen. Mit Schreiben vom 21.02.2018 habe sie die ärztliche Bestätigung von ***Dr.1*** vom 19.02.2018 übermittelt, die ihr mit 37,00 € in Rechnung gestellt worden sei. Mit Bescheid vom 11.05.2018

seien diverse Mittel mit der Begründung nicht anerkannt worden, dass die ärztliche Bestätigung erst im Nachhinein ausgestellt worden sei und Nahrungsmittelergänzungsmittel bei einer Mehrzahl von Abgabepflichtigen auftreten würden, also im Leben üblich seien. Der Vorwurf des Finanzamtes entbehre jeder Grundlage. Im übrigen seien diese Mittel zur Behandlung ihrer Krankheiten erforderlich, nichts anderes werde von ***Dr.1*** bestätigt. Abgesehen davon finde sich in § 34 EStG kein Hinweis, dass der Beweis für die medizinische Notwendigkeit dieser Mittel nicht auch durch eine während des Verfahrens eingeholte ärztliche Bestätigung erbracht werden könne.

Ob eine außergewöhnliche Belastung vorliege, sei auch nicht an der Mehrzahl der Abgabepflichtigen, sondern im konkreten Einzelfall zu beurteilen. In die Beurteilung wäre daher einzubeziehen gewesen, dass die Beschwerdeführerin an einer Stoffwechselerkrankung (Autoimmunerkrankung), Rheuma, Osteoporose, Bluthochdruck sowie an Magen-Darm-Beschwerden usw. leide. Dies wäre schon aus den erforderlichen Medikamenten ersichtlich. Die Beschwerdeführerin würde die beanstandeten Medikamente nicht eigenmächtig sondern aufgrund einer medizinischen Indikation einnehmen. Sie habe sie gemeinsam mit rezeptpflichtigen Medikamenten in der Apotheke gekauft. Die Einnahme von Basenpulver sei erforderlich, um einen ausgewogenen Säure-Basenhaushalt zu erhalten, der bekanntlich eine der wichtigsten Säulen des Stoffwechsels sei. Auch Magnesium sei wichtig für den Stoffwechsel, reguliere den Blutdruck und leiste einen entscheidenden Beitrag zum Erhalt stabiler Knochen. Biotin würde die Beschwerdeführerin zur Bekämpfung des Haarausfalles infolge der Rheumaschübe benötigen. Durch die Autoimmunerkrankung sei die Beschwerdeführerin anfälliger für weitere Erkrankungen. Cevitt Immun Direct benötige sie daher zur Stärkung der Abwehrkräfte und zur Prävention.

In Zusammenhang mit den ärztlichen Eingriffen werde an den Grundsatz der freien Arztwahl erinnert. Die Beschwerdeführerin würde speziell ausgebildete Zahnärzte benötigen, welche die geeigneten Zahnbehandlungen durchführen könnten. Es müssten spezielle Methoden angewendet werden, welche besondere Fachkenntnisse voraussetzen würden. Die durchgeführten Behandlungen würden keine üblichen zahnärztlichen Eingriffe darstellen wie das Einsetzen einer Plombe. Der bei der Beschwerdeführerin durchgeführte Knochenaufbau, Einsatz von Vollkeramikinplantaten, die Durchführung von Wurzelbehandlungen und das Aufsetzen von Kronen würden Kenntnisse auf dem Gebiet der Kieferchirurgie, Implantologie und der Endodontie voraussetzen. Erfahrene Spezialisten auf diesem Gebiet seien nicht mit einem normalen Zahnarzt zu verwechseln und würden sich nicht in der unmittelbaren Umgebung befinden. ***Dr.2*** und ***Dr.3*** seien ausgewiesene Experten auf diesen Gebieten. Die Anreise sei medizinisch notwendig. Die Beschwerdeführerin sei seit etwa 14 Jahren bei ***Dr.2*** und seit etlichen Jahren bei ***Dr.3*** in Behandlung, daher bestehe zu diesen Zahnärzten aufgrund ihrer Kenntnisse und Fähigkeiten ein besonderes Vertrauensverhältnis.

Der Wohnsitz der Beschwerdeführerin sei in Rohrbach an der Gölsen. Die Unterstellung, wonach die Fahrten aus Deutschland aus angetreten würden, sei vollkommen

aus der Luft gegriffen. Dies sei auch organisatorisch unmöglich, weil der Gatte der Beschwerdeführerin die ganze Woche über in Salzburg arbeite. Sollte sie wegen eines Arzttermines die ganze Woche in Salzburg bleiben? Noch deutlicher werde die betreffend der Zahnarztbesuche in Bad Aussee. Wieso sollte sie von ihrem Wohnsitz nach Piding fahren und von dort nach Bad Aussee. Zudem würde ihr Gatte sein Auto selbst benötigen. Die Beschwerdeführerin habe kein einziges Mal übernachtet, sondern sei stets am gleichen Tag nach Hause gefahren.

Die Fahrtkosten habe sie erstmals im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2016 geltend gemacht, weil ihr vom Finanzamt dazu geraten worden sei.

Mit Schreiben vom 22.10.2018 ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer Kopie des Behindertenpasses und des im Verfahren auf Ausstellung des Behindertenpasses ergangene Gutachten des Bundessozialamtes. Es mögen weiters Angaben darüber gemacht werden, welcher Behinderung welches Produkt zuzuordnen seien.

Mit Schreiben vom 02.12.2018 übermittelte die Beschwerdeführerin eine Kopie des Behindertenpasses und gab bekannt, dass mit einer Mitarbeiterin des Finanzamtes bereits ausführlich besprochen worden sei, welche Medikamente für welche Krankheit erforderlich seien. Auch ein Arztbrief sei bereits vorgelegt worden.

Auf Anforderung des Finanzamtes legte das Sozialministeriumservice mit Schreiben vom 13.12.2018 das ärztliche Sachverständigengutachten die Beschwerdeführerin betreffend vom 28.01.1998 vor. Daraus gehen folgende Gesundheitsschädigungen der Beschwerdeführerin hervor:

Art der Gesundheitsschädigung	Grad der Behinderung
Trigeminusneuralgie mit typ. Ausfällen	25-30 %
Neuralgie im Bereich des Plexus brachialis leichter Form ORS, da deutliche Ausdehnung und Intensität der Schmerzen	20 %
Kiefergelenksarthrose bds. URS, da geringes Beschwerdebild	20 %
Schilddrüsenüberfunktion mit ständiger Medikamentenbehandlung ORS, dem klinischen Bild entsprechend	20 %
Degen. Veränderungen der WS URS, da geringe Bewegungseinschränkung	20 %
Chron. Gastritis bei Medikamentenunverträglichkeit	20 %

Chron. Polyarthritis

20 %

URS, da nur beide Handgelenke betroffen

Die im Zusammenwirken der oben angeführten Gesundheitsschädigungen verursachte Funktionsbeeinträchtigung beträgt 60 %.

Im **Vorlagebericht** vom 18.01.2018 beantragte das Finanzamt die Berücksichtigung von Krankheitskosten in Höhe von 5.032,85 € und von behinderungsbedingten Ausgaben für Hilfsmittel iHv 27,08 €. Begründend wurde ausgeführt, dass laut Gutachten des Sozialministerium Service vom 28.01.1998 die Kosten für Schmerzmittel (Dismenol Ibuprofen Tbl, Novalgin Tr, Seractil Ftbl Fte, Reuthrop Ret Kps und Parkemed Ftbl als behinderungsbedingte Hilfsmittel anerkannt werden könnten. Bereinigt um diverse Rabatte würde sich der Betrag von 27,31 € ergeben.

Aufgrund von Verordnungen (Verrechnung der Rezeptgebühr) und der Diagnose auf der Honorarnote von *****Dr.1***** vom 11.04.2016 würde das Finanzamt folgende Medikamente als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkennen: Elocon Slb, Pevisone Cr, Volon-A Tkt, Dilatrend, Acecomb Mte, Daflon, Desquaman Med.Sh, Aprednision Tbl, Inderal Ftbl, Ichtolan Slb und Augmentin Ftbl. Insgesamt würden sich somit bereinigt um diverse Rabatte Medikamentenaufwendungen in Höhe von 246,65 € ergeben.

Nicht anerkannt würden die beantragten Aufwendungen für folgende nicht verordnete Arzneimittel: Vetren Gel, DOLO-Menthoneurin Gel, Hylocomod Tr, Aeromuc Tbl Lsl, Sinupret Drg, Oculo Heel Einm.Au-Tr, Tantum Verde Mundspray, Dulcolax Drg, Isla Med Hydro+ Pas, Tussimont Hu-Sft, Vit-A-Pan Augensalbe, Bepanthen Narben-Gel und Bepanthen Wund-Heilsb) sowie für nicht bzw. nicht im Vorhinein verordnete Nahrungsergänzungsmittel (Pure En Kps Magn Citrat, Basenpulver, Pure En Kps Biotin, Co-Enzym Q10, Cevitt Immun Direct, Alpinamed Preiselbeer direkt und Baldrian), Alternativmedizin (Carduus Complex und Hom Kompldil) und Mittel zur Vorbeugung (Dr. Kottas Tees Grippe-Erkältung, Holunderblüte und Entschlackung). Eine Anerkennung der Aufwendungen für ein Mittel gegen das lt. Diagnose von *****Dr.1***** vom 11.04.2016 eine Intoleranz bestehe (Aspirin Express Tbl) sowie bei unleserlichen Belegen sei ebenfalls nicht möglich.

Die Aufwendungen für Fahrtkosten seien wie folgt berichtet worden: Die beantragten Fahrten zu *****Dr.3***** wären lt. Aufstellung mit jeweils 522 km für die gesamte Strecke angegeben worden. Lt. Google-Maps-Abfrage vom 11.10.2018 würde sich die Gesamtstrecke von Rohrbach an der Gölsen nach Bad Aussee und retour jedoch nur auf 414 km belaufen. Zudem habe sich herausgestellt, dass die Behandlung am 18.01.2016 in Wien stattgefunden habe, sodass für diese Fahrt nur 132 km zu berücksichtigen seien. Für Arztbesuche bei *****Dr.3***** würden sich somit Fahrtkosten iHv 403,20 € (statt 657,72 €) ergeben.

Die Fahrten zu *****Dr.2***** seien von der Beschwerdeführerin mit jeweils 554 km angegeben worden. Laut Google-Maps-Abfrage betrage die Strecke nur 538 km. Die Fahrt vom 01.12.2016 werde zur Gänze nicht anerkannt, weil dazu kein Beleg vorgelegt worden sei. Insgesamt

würden sich Fahrtkosten zu ***Dr.2*** iHv 451,92 € ergeben.

Die Fahrt zu ***Dr.1*** umfasse nach Google-Maps-Abfrage die angegebenen 120 km, die diesbezüglich beantragten Kosten von 50,40 € würden anerkannt.

Gesamt würde sich somit unter Kennzahl 730 ein anzuerkennender Betrag von 4.838,67 € (Arzthonorare 3.686,50 €, Fahrtkosten 905,52 €, Medikamente 246,65 €) ergeben.

Zur besseren Nachvollziehbarkeit werde eine Excel-Tabelle angeschlossen.

Mit Schreiben vom 14.02.2019 nahm die Beschwerdeführerin zum Vorlagebericht Stellung und führte ergänzend zum bisherigen Vorbringen aus, dass sich die ärztliche Bestätigung von ***Dr.1*** für Zusatzprodukte auf die Jahre ab 2016 beziehen würde. Viele der Produkte würde die Beschwerdeführerin seit 1995 einnehmen. Infolge verschiedener Therapien und Besuchen bei anerkannten Kapazitäten für Rheumaerkrankungen seien ihr zusätzliche Medikamente verschrieben worden, die weitere Nebenwirkungen zur Folge hätten. Halbwegs erträglich sei das Leben für sie nur durch Einnahme vieler Medikamente und Verwendung von Zusatzprodukten. Zu den unrichtig berechneten Medikamentenkosten werde vorgebracht:

"Chronische Polyarthrit is t eine Erkrankung aus dem Formenkreis Rheuma und - wie allgemein bekannt - auch heute noch nicht heilbar. Diese Autoimmunerkrankung beschränkt sich im Laufe der Zeit leider nicht nur auf eine bestimmte Krankheit oder einen bestimmten Körperteil, sondern wandert im Körper und verursacht Folgeerkrankungen. Daraus resultiert, dass die Medikation diesen neuen Krankheitsbildern, welche immer noch auf Rheuma beruhen, folgen muss. Zusätzlich haben alle diese Medikamente Nebenwirkungen, welche wiederum mit zusätzlichen Medikamenten bekämpft werden müssen. Ein Teufelskreis, aus dem es kein Entrinnen gibt - und dafür sollte man auch diese Medikamente ohne Selbstbehalt absetzen können. Folgende Medikamente, welche im Vorlagebericht unter „mit Selbstbehalt“ angeführt werden, sind unbedingt gegen Rheuma einzunehmen und fallen damit unter Kennzahl 476: Aprednison (Kortison) - Einnahme seit 1995, unbedingt erforderliche Behandlung von Nebenwirkungen:

Bluthochdruck => Dilatrend, Acecomb Mite, Inderal

Hautveränderungen => Elocon, Pevisone, Volon A, Desquamane, Ichtolan

VSM Variköe beidseitig => Daflon

durch Rheuma geschwächtes Immunsystem => Augmentin

Folgende Medikamente, welche im Vorlagebericht als „nicht anerkannt“ angeführt werden, sind unbedingt gegen Rheuma anzuwenden und fallen damit unter Kennzahl 476:

Schmerzen durch Rheuma => Dolo-Menthoneurin Gel

Unbedingt erforderliche Behandlung von Nebenwirkungen:

Augentrockenheit => Hylocomod

Augenentzündung => Vit-A-Pan, Oculo Heel

Haarausfall => Biotin Pure

Durch Rheuma geschwächtes Immunsystem => Aeromuc, Sinupret, Isla Med Hydro, Alpina Med Preiselbeer Direkt

Belastung des gesamten Organismus durch Rheuma => Coenzym Q10, Magnesium Citrat

Venenleiden => Vetren Gel

Chron. Gastritis bei Medikamentenunverträglichkeit

Auf Grund der unbedingt notwendigen Einnahme der o.a. angeführten Medikamente auftretenden Unverträglichkeiten müssen folgende Medikamente eingenommen werden und fallen damit unter Kennzahl 476:

Carduus Complex (zwingend erforderlich!), Basenpulver"

Da das nachträglich erstellte ärztliche Gutachten nunmehr doch nicht anerkannt werde, der Beschwerdeführerin aber zusätzliche Kosten verursacht habe, ersuche sie, sich auf fachlicher Ebene medizinisch fundierten Rat zu holen.

Die Fahrtkosten seien gemäß der beiliegenden Google-Abfragen wie folgt zu berechnen:

18.01.2016	Wien	132 km	
03.06.2016	Bad Aussee	522 km	2 x 261 km
08.09.2016	Bad Aussee	522 km	2 x 261 km
Summe		1.176 km	493,92 € statt 403,20 €

Bei den Fahrten zu ***Dr.2*** sei die Fahrt am 01.12.2016 nicht berechnet worden, da von der Beschwerdeführerin irrtümlich das Datum der Einzahlung und nicht das Behandlungsdatum genannt worden sei. Die Behandlung habe am 24.11.2016 stattgefunden und sei daher in die Berechnung der Fahrtkosten einzubeziehen. Auch hier sei eine falsche Berechnung mit Google durchgeführt worden.

03.03.2016	Piding	554 km	2 x 277 km
21.03.2016	Piding	554 km	2 x 277 km
24.11.2016	Piding	554 km	2 x 277 km
Summe		1.662 km	698,04 € statt 451,92 €

Die Fahrt zu ***Dr.1*** würde bei einer Strecke von 120 km Kosten von 50,40 € ergeben, sodass die Fahrtkosten insgesamt 1.242,26 € (anstatt 905,52 €) betragen würden.

Abschließen werde festgehalten, dass die vom Finanzamt erwähnte Excel-Tabelle in den übermittelten Unterlagen fehlen würde, um deren Übermittlung werde ersucht.

Mit Schreiben vom 06.05.2020 ersuchte die zuständige RichterIn die Österreichische Gesundheitskasse NÖ um Auskunft darüber, wie hoch die Ersätze gewesen wären, wenn die Beschwerdeführerin die entsprechenden Belege eingereicht hätte.

Dazu gab die Österreichische Gesundheitskasse mit Schreiben vom 07.07.2020 bekannt, dass insgesamt 122,43 € rückerstattet worden wären:

ausstellender Arzt	Betrag in Euro	von der Krankenkasse tatsächlich geleisteter Betrag	von der Krankenkasse zu leistender Betrag bei entsprechender Einreichung
Dr.3 vom 19.01.2016	210,00	€ 0,00	48,08 €
Dr.3 vom 03.06.2016	155,00	0,00 €	0,00 €
Dr.3 vom 08.09.2016	1.920,00	0,00 €	0,00 €
Dr.3 vom 08.09.2016	29,50	0,00 €	0,00 €
Dr. U vom 21.03.2016	1.260,04	0,00 €	37,84 €
Dr. U vom 24.11.2016	39,30	0,00 €	20,00 €
Dr.1 vom 11.04.2016	142,66	0,00 €	16,51 €
Dr.1 vom 14.03.2016	52,60	0,00 €	0,00 €
Dr.1 vom 13.06.2016	52,60	0,00 €	0,00 €
Dr.1 vom 28.09.2016	52,60	0,00 €	0,00 €
Dr.1 vom 18.11.2016	63,10	0,00 €	0,00 €
Dr. G vom 09.03.2016	26,50	0,00 €	0,00 €

Mit Schreiben vom 13.07.2020 wurden der Beschwerdeführerin die Ergebnisse des Beweisverfahrens (Schriftverkehr mit der Österreichischen Gesundheitskasse) sowie die vom

Finanzamt im Vorlageantrag angesprochene Excel-Tabelle übermittelt, die Rechtslage ausführlich dargelegt und auch darauf hingewiesen, dass nach derzeitigem Stand der Ermittlungen im Verhältnis zur Beschwerdeverentscheidung die Beschwerdeentscheidung auch eine Verböserung darstellen könne.

Mit Schreiben vom 05.08.2020 wurde seitens der Beschwerdeführerin dazu im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Aufgrund ihrer Autoimmunerkrankung würde die Beschwerdeführerin speziell ausgebildete Ärzte und Zahnärzte benötigen. Es handle sich nicht nur um eine Nerven- und Gelenkerkrankung, sondern führe mittlerweile zu weiteren Erkrankungen wie insbesondere Knochenschwund, Augenentzündungen und Bluthochdruck. Bei der Nervenerkrankung handle es sich um Komplikationen mit dem Trigeminusnerv, also um Schmerzen im Gesichtsbereich. Rheuma beschränke sich nicht auf einzelne Bereiche des Körpers, sondern führe immer wieder zu neuen Entzündungen und Folgeerkrankungen. Ärzte mit jahrelanger Erfahrung seien daher erforderlich. Im deutschsprachigen Raum würde es leider nicht viele Experten mit einschlägigen Erfahrungen geben. Neben ***Dr.3*** wären Spezialisten in Nürnberg und Berlin zur Auswahl gestanden. Bereits 2011 sei bei ***Dr.3*** die erste Behandlung in Form von Knochenaufbau und Vollkeramikimplantaten erfolgt. Aufgrund der positiven Erfahrungen sei die Behandlung fortgesetzt worden.

Behandlung durch ***Dr.3*** in Bad Aussee: 2016 seien Knochenaufbau, Ozontherapie und die operative Versorgung mit Vollkeramikimplantat durchgeführt worden. Bekanntlich handle es sich dabei um keine Kassenleistungen. Andere Behandlungsmethoden seien wegen Knochenschwund und Zahnfleischrückgang nicht in Betracht gekommen. Implantate aus Titan seien aufgrund der möglichen Abstoßungsreaktionen bei der Beschwerdeführerin nicht möglich, sodass nur ein Zahnarzt in Betracht komme, der neben einem Knochenaufbau und der damit verbundenen erforderlichen Ozonbehandlung auch die Implantation mit Keramik beherrschen würde. Hinzu komme, dass ***Dr.3*** auch den Ansatz der ganzheitlichen Zahnheilkunde (auch Biokompatibilität) verfolge. Diese Behandlung führe ***Dr.3*** nur in Bad Aussee durch. Die Beschwerdeführerin sei seit 2011 bei ihm in Behandlung und bestehe ein besonderes Vertrauensverhältnis. Andere Behandlungsmethoden bei näher am Wohnort ordnierenden (Kassen-)Ärzten wären mit dem ernsthaften Nachteil für die Beschwerdeführerin verbunden, dass sich der Zustand der Zähne weiter verschlechtert hätte und es zu einem Verlust der Zähne gekommen wäre.

Behandlung durch ***Dr.2*** in Piding: Aufgrund der angegriffenen Zähne sei eine Behandlung mit Kronen und Kunststofffüllungen indiziert. Dabei handle es sich um keine Kassenleistungen. Die Behandlung mit Amalgam sei bei Rheuma kontraindiziert. Behandlungen durch Ärzte in Wohnortnähe seien unzureichend durchgeführt worden. Auch die krankheitsbedingt durchzuführenden Hygiene- und Prophylaxemaßnahmen (einschließlich Ozonbehandlungen) würden von Kassenärzten nicht durchgeführt. Bei ***Dr.2*** sei die Beschwerdeführerin seit 14 Jahren in Behandlung, auch hier bestehe ein besonderes Vertrauensverhältnis. Ein Wechsel nur aufgrund der Tatsache, dass es Ordinationen gäbe, die

dem Wohnort näher liegen würden, sei medizinisch nicht indiziert.

Behandlung durch Univ.-Doz.***Dr.1*** in Krems: Dies sei der Hausarzt der Beschwerdeführerin, seitdem sein Vorgänger (ein Kassenarzt in der Nähe) einen die Beschwerdeführerin betreffenden medizinischen Notfall vollkommen falsch eingeschätzt und nicht gehandelt hätte, obwohl Lebensgefahr bestanden hätte. Da die Abwendung gesundheitlicher Nachteile in der Eigenverantwortung der Beschwerdeführerin liege, habe sie in Ausübung der freien Arztwahl den Hausarzt gewechselt. Die angeführten Qualifikationen von Univ.-Doz.***Dr.1*** würden nicht gegen eine Konsultation im Zusammenhang mit der Autoimmunerkrankung sprechen. Auch in diesem Bereich seien die kassenärztlich zur Verfügung stehenden Ärzte eingeschränkt. Als Privatarzt würde sich Univ.-Doz.***Dr.1*** nicht nur mehr Zeit für Anamnese und Diagnostik nehmen, sondern auch die Medikation so einstellen, dass sich für die Beschwerdeführerin ein Behandlungserfolg ergeben habe und die Rheumaschübe weniger würden.

Zur Auflistung der überreichten Excel-Tabelle: Bei den Angaben Carduus Cosmolex und Hom Kompldil handle es sich um dasselbe Arzneimittel, welches – wie Vetren-Gel – laufend benötigt werde. Diverse Augentropfen (Occuloheel, Hylocomod oder Vitapan) würden der Beschwerdeführerin von ihrem Augenarzt verschrieben, Kopien der Rezepte seien vorgelegt worden. Diese seien erforderlich, da es als Folge der Rheumaerkrankung immer wieder zu Augenentzündungen komme. Ursache hierfür sei eine Überreaktion des Immunsystems. An immer wiederkehrenden Nebenhöhlenentzündungen leide die Beschwerdeführerin seit etwa 50 Jahren, die Einnahme von Sinupret und diversen Nasensprays sei dabei unerlässlich. Eine weitere Begleiterscheinung der Autoimmunerkrankung und wiederkehrender Rheumaschübe sei Haarausfall. Um diesen zumindest etwas auszugleichen, würde die Einnahme von Pure Biotin erfolgen. Dolo-Menthoneurin-Gel wirke schmerzstillend und entzündungshemmend. Tatsächlich werde dieses Arzneimittel nicht nur bei stumpfen Verletzungen eingesetzt, sondern infolge der schmerzstillenden und entzündungshemmenden Wirkung auch zur Linderung von Rheumaschmerzen.

Aufgrund der Behauptung des Finanzamtes, einige Medikamentenrechnungen wären nicht lesbar, seien diese insgesamt drei Mal vorgelegt worden. Bei der ersten Einsicht seien diese noch lesbar gewesen, vom Finanzamt seien jedoch keine Kopien angefertigt worden. Hätte man der Beschwerdeführerin gesagt, dass sie die Belege nicht zur aufheben, sondern zu Beweis Zwecken auch gleich Kopien anfertigen müsse, hätte sie dies getan. Dass die Rechnungen zwischenzeitig verblasst seien, liege schlicht an der behördlichen Bearbeitungsdauer.

Die Arztrechnungen seien deshalb nicht bei der Krankenkasse eingereicht worden, weil diese zumeist nicht bezahlt würden. Zudem würden manche Leistungen der Chefarztpflicht unterliegen und wäre die Einreichung und Rechtsdurchsetzung mit weiteren Fahrtkosten verbunden.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes von der Beschwerdeführerin nachvollziehbar und wahrheitsgetreu beantwortet worden sei. Alle

vorhandenen Unterlagen würden vorliegen, aus denen sich eindeutig ergeben würde, dass die Beschwerdeführerin unter Rheuma, Osteoporose und Kiefergelenksarthrose leiden würde. Daher benötige sie die angegebenen Medikamente und würden Fahrtkosten zu den Ärzten anfallen. Nochmals Unterlagen von diversen Ärzten anzufordern, wäre mit zusätzlichen Kosten verbunden, die nicht ersetzt würden und würde voraussichtlich wieder argumentiert werden, dass nachträglich eingeholte Unterlagen sowieso nicht berücksichtigt würden. Die Operationen habe die Beschwerdeführerin von den konkreten Zahnärzten nur aufgrund der dargelegten Indikation durchführen lassen und sei auch die Medikamenteneinnahme nicht grundlos erfolgt.

Rechtslage

[§ 34 EStG 1988](#) lautet (soweit für das gegenständliche Verfahren relevant):

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).
- Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

... Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Auf Grund der [§§ 34](#) und [35 EStG 1988](#) erließ der Bundesminister für Finanzen die VO [BGBl. Nr. 303/1996](#), deren § 4 idF [BGBl. II Nr. 91/1998](#) und [BGBl. II Nr. 416/2001](#) auszugsweise wie folgt lautet:

"Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

Erwägungen

Gem. § 34 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Bereits im Erkenntnis vom 21.9.56, 349/56, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass durch Krankheit verursachte Aufwendungen grundsätzlich außergewöhnlich sind.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Zwangsläufigkeit liegt daher insofern keinesfalls vor, als die Beschwerdeführerin bei Einreichen der Honorarnoten bei der Österreichischen Gesundheitskasse einen (teilweisen) Ersatz von derselben erhalten hätte. Bei jenen Aufwendungen, die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung finden können, war daher jeweils der Betrag in Abzug zu bringen, den die Österreichische Gesundheitskasse der Beschwerdeführerin rückerstattet hätte, wenn sie die Belege eingereicht hätte.

Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss auch hinsichtlich der Höhe nach gegeben sein (VwGH vom 27.08.2008, 2006/15/0117; VwGH vom 18.12.2017, [Ra 2017/15/0016](#)). Daher sind Fahrtkosten nur in notwendiger Höhe zu berücksichtigen.

Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen, Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Die zu § 34 Abs. 6 EStG ergangene Verordnung des BMF nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät,

Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig. Hat ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25% festgestellt wurde, sind derartige Kosten nach dieser Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Betroffen von dieser Beurteilung können nur Kosten sein, die durch jene Behinderung(en) bedingt sind, welche Grundlage für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit war(en). Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass grundsätzlich nur Aufwendungen, die in Zusammenhang mit jenen Gesundheitsschädigungen stehen, die zur Feststellung einer Behinderung von 60 % führten, ohne Selbstbehalt abzugsfähig sind. Sofern Aufwendungen nicht mit diesen Krankheiten in Zusammenhang stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG – das heißt, Abzugsfähigkeit erst nach Überschreiten des zumutbaren Selbstbehaltes.

Der Nachweis, ob die jeweiligen Kosten durch die Behinderungen bedingt sind, welche Grundlage für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit waren, sind vom Antragsteller zu erbringen.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung erwachsen Kosten der eigenen Erkrankung aus tatsächlichen Gründen dem Grunde nach zwangsläufig. Die österreichische Lehre und Rechtsprechung versteht Krankheit im Sinne des allgemeinen Sprachverständnisses als eine gesundheitliche Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung bzw. eine Heilbetreuung erfordert.

Nicht jede Behandlung oder Betreuung einer Krankheit stellt eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich ist.

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststeht oder sich zumindest konkret abzeichnet. Für Krankheitskosten fordert der VwGH deshalb, dass diese Maßnahmen tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (VwGH 25.4.2002, [2000/15/0139](#)).

Da insbesondere Dauerbehinderungen in der Regel nicht Erfolg versprechend behandelbar sind und häufig auch eine Linderung ihrer Symptomatik nicht möglich ist, kann dies für die Kosten aus einer Behinderung nur bedingt gelten. Hier geht es vielmehr darum, das Fortschreiten der Beeinträchtigung möglichst günstig zu beeinflussen. Auch dabei setzt das Erfordernis der Zwangsläufigkeit aber hinreichende, objektiv nachprüfbare Ergebnisse der gesetzten Maßnahmen voraus. Zumindest müssen solche berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten werden deshalb auch hier nur die

typischer Weise anfallenden Kosten für Maßnahmen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen.

Ebenso fehlt es bei Maßnahmen, deren Beitrag zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen ist und die daher bei der medizinischen Behandlung auch nicht typischerweise anfallen, am Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Dies trifft immer wieder auf Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Außenseiter-, Komplementär-, Alternativ- bzw. Naturmedizin zu. Jedoch ist den durch solche Maßnahmen verursachten Kosten die Eignung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG nicht von vorne herein bzw. in jedem Fall abzusprechen. Entscheidend ist, ob die Wirkungsweise eines Mittels bzw. einer Behandlung im konkreten Einzelfall hinreichend nachgewiesen wird (UFS vom 11.12.2006, [RV/0427-G/06](#)).

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme.

Mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung - umso mehr, wenn sie erst nachträglich gegeben wird - wird den oa. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich jedoch nicht entsprochen. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Mit der Frage, ob bei pflichtversicherten Steuerpflichtigen und deren mitversicherten Angehörigen höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen noch zwangsläufig erwachsen, befassen sich die beiden grundsätzlichen höchstgerichtlichen Erkenntnisse VwGH 4.3.1986, [85/14/0149](#), und VwGH 13.5.1986, [85/14/0181](#).

Der VwGH hat diese Frage bejaht, sofern solche Aufwendungen zB für Zahnbehandlungen, die Pflege in der Sonderklasse allgemein öffentlicher Krankenanstalten, die Behandlung in Privatkrankenhäusern oder durch Ärzte ohne Kassenvertrag aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, § 34 Einzelfälle "Krankheitskosten").

Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften

gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181). Die Beweislast hierfür trifft stets den Steuerpflichtigen (Fuchs in Hofstätter/Reichel, § 34 Einzelfälle "Krankheitskosten").

Anders ausgedrückt, führt nicht jeder gesundheitliche Nachteil dazu, höhere Aufwendungen als solche, die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckt sind, beim Steuerpflichtigen als zwangsläufig erwachsen anzusehen; es muss sich vielmehr um erhebliche gesundheitliche Nachteile handeln, die ohne die teurere Behandlung zu erwarten wären.

Für den gegenständlichen Beschwerdefall bedeuten diese von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze Folgendes:

Zahnarztkosten: Dass die geltend gemachten Arzthonorare grundsätzlich medizinische Leistungen betreffen, die bei der Beschwerdeführerin notwendig waren, wird ebensowenig bestritten wie der Umstand, dass Leistungen betreffend Implantologie von der Österreichischen Gesundheitskasse nicht getragen werden (vgl. www.gesundheitskasse.at/Privatleistungstarife). Daher ist auch die Vorlage von ergänzenden ärztlichen Attesten oder Sachverständigengutachten nicht notwendig.

Die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 3.543,84 € sind daher grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, allerdings vermindert um jenen Betrag, den die Österreichische Gesundheitskasse der Beschwerdeführerin bei Einreichen der Honorarnoten ersetzt hätte. Wie oben dargelegt fehlt insofern die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen. In Zusammenhang mit den Zahnarztkosten wäre ein Ersatz in Höhe von 105,92 € geleistet worden, sodass für die steuerliche Berücksichtigung ein Betrag von 3.437,92 € verbleibt.

Allerdings konnte die Beschwerdeführerin nicht glaubhaft darlegen, dass es medizinisch notwendig war Ärzte aufzusuchen, die in beträchtlicher Entfernung von ihrem Wohnsitz die Ordinationen haben. Den Beweis, dass solche triftigen medizinischen Gründe (zB erwartete medizinische Komplikationen) im gegenständlichen Fall eingetreten wären, dass es notwendig war, einen Zahnarzt in einer Entfernung von 261 bzw. 277 km Entfernung aufzusuchen, hat die Bf. nicht erbracht (die Beweislast hierfür trifft stets den Steuerpflichtigen, siehe oben). Es wurde kein Nachweis erbracht, dass ***Dr.2*** bzw. ***Dr.3*** über besondere Qualifikationen in Zusammenhang mit Rheumapatienten verfügen. Vielmehr legt die Beschwerdeführerin selbst dar, dass sie bei beiden Ärzten schon mehrere Jahre in Behandlung ist und daher ein besonderes Vertrauensverhältnis bestehe. Allgemein gehaltene Befürchtungen, wonach sich der Zustand der Zähne verschlechtert oder sie gar weitere Zähne verloren hätte, wenn die Beschwerdeführerin einen näher am Wohnort ordinierenden Zahnarzt aufgesucht hätte, stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe für die geltend gemachten Fahrtkosten dar, weshalb die von ihr geltend gemachten Fahrtkosten nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind.

Es ist davon auszugehen, dass im Raum von St. Pölten Zahnärzte entsprechende Leistungen betreffend Implantologie anbieten. Die Entfernung zum Wohnort der Beschwerdeführerin beträgt je nach gewählter Route zwischen 28,4 und 32,1 km. Bei einem Durchschnittswert von 30 km und 6 Zahnarztbesuchen im Jahr 2016 würden die Fahrtkosten von 151,20 € bedeuten, die steuerlich anzuerkennen sind.

Die steuerlich zu berücksichtigenden Zahnarztekosten betragen somit 3.589,12 €.

Für eine Anerkennung ohne Selbstbehalt ist es notwendig, dass die angefallenen Kosten durch die Behinderungen bedingt sind, welche Grundlage für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit waren. Der Nachweis ist von der Beschwerdeführerin zu erbringen. Was die Aufwendungen, welche die Zahnärzte ***Dr.2*** und ***Dr.3*** in Rechnung gestellt haben, anlangt, wurde dieser Nachweis nicht erbracht. Es handelt sich dabei im Wesentlichen um Vorbereitung und Durchführung von Zahnimplantaten. Derartige Eingriffe werden bekanntlich auch bei Patienten durchgeführt, die nicht an einer Kiefergelenksarthrose oder einer Autoimmunerkrankung leiden.

Die steuerliche Berücksichtigung des Betrages von 3.589,12 € kann daher nur nach Abzug des Selbstbehaltes erfolgen.

Aufwendungen *Dr.1***:** Die von ***Dr.1*** durchgeführte Laboruntersuchung war unter anderem aufgrund von Intoleranz gegen biogene Amine, Glutamate, Sulfite, Nitrite, verschiedene Medikamente und Kontrastmittel diagnostiziert. Es kann also davon ausgegangen werden, dass die unter Punkt 6 des ärztlichen Sachverständigengutachtens festgestellte Medikamentenunverträglichkeit ursächlich dafür war. Jene Aufwendungen, die in diesem Zusammenhang steuerlich Anerkennung finden können, sind grundsätzlich ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Hätte die Beschwerdeführerin die Rechnung bei der Österreichischen Gesundheitskasse eingereicht, hätte diese einen Ersatz in Höhe von 16,51 € geleistet. Wie bereits dargelegt wurde, liegt insofern jedenfalls keine Zwangsläufigkeit der Aufwendung vor.

Es bedarf auch keiner näheren Ausführungen, dass jedenfalls medizinische Gründe für die Durchführung einer Laboruntersuchung aus medizinischen Gründen erfolgte. Fraglich ist vielmehr, ob auch triftige medizinische Gründe vorliegen, diese Untersuchung bei einem Privatarzt durchführen zu lassen (und nicht bei einem Kassenarzt). Es wurde von der Beschwerdeführerin kein Nachweis vorgelegt, wonach es zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen gekommen wäre, hätte die Laboruntersuchung ein Kassenarzt durchgeführt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind. Bloße Wünsche und Vorstellungen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten

Kosten übersteigen. Diese triftigen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. Der Entschluss, sich an einen Facharzt des Vertrauens zu wenden, ist durchaus verständlich und nachvollziehbar. Allerdings handelt es sich dabei um eine freiwillige Entscheidung, die nach der Rechtslage keine Zwangsläufigkeit begründet. Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen gewesen, einen entsprechenden Nachweis (eine geeignete ärztliche Bestätigung) vorzulegen, aus der hervorgeht, dass die Behandlung bei einem Hausarzt mit angeschlossenem Labor medizinisch notwendig ist. Ein derartiger Nachweis wurde nicht erbracht, weshalb die Zwangsläufigkeit der Ausgaben in Zusammenhang mit der Honorarnote des ***Dr.1*** vom 11.04.2016 als nicht erwiesen anzusehen ist. Die diesbezüglichen Aufwendungen stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Aufwendungen für Medikamente: Hinsichtlich der Medikamente, deren Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden sollen, liegt keine ärztliche Bestätigung vor, in Zusammenhang mit welcher Krankheit sie eingenommen wurden. Im Kurzarztbrief von ***Dr.1*** vom 19.02.2018 wird lediglich die medizinische Notwendigkeit der aufgelisteten Mikronährstoffe und der medizinisch erforderlichen Ergänzungen für eine optimale Behandlung bestätigt. Offen bleibt, für die Behandlung welcher Krankheit die angeführten Medikamente notwendig sind. Eine allfällige Abzugsfähigkeit kommt daher grundsätzlich erst nach Überschreiten des Selbstbehaltes in Betracht.

Außerdem geht aus dieser Bestätigung nicht hervor, dass die medizinische Notwendigkeit der Einnahme der angeführten Präparate bereits im Jahr 2016 bestand. Die Beschwerdeführerin hat ***Dr.1*** im Jahr 2016 einmal aufgesucht und zwar am 11.04. Anhand der vorgelegten Belege für den Erwerb von Medikamenten ist kein Zusammenhang mit der Konsultierung von ***Dr.1*** erkennbar. Das von ***Dr.1*** beispielsweise empfohlene Präparat Co-Enzyme Q 10 wurde bereits zuvor, am 14.03.2016 erworben. Nur das homöopathische Mittel C.Cosmoplex hat die Beschwerdeführerin am 11.04.2016 erworben, allerdings auch schon zuvor am 04.03.2016. Darüber hinaus ist die Angabe „bei Bedarf“ nicht mit einer ärztlichen Verordnung gleichzusetzen.

Daraus ergibt sich, dass die Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel und für Produkte der Alternativmedizin keine steuerliche Berücksichtigung finden können (Cardus Cosmoplex, Pure En Kps Magn Citrat, Basenpulver, Pure En Kps Biotin, Co-Enzym Q10, Cevitt Immun Direct, Tee, Alpinamed Preiselbeer direkt, Hom.Komplex, Avene Trixera+Select Creme, Isla Hustenpastillen)

Darüber hinaus wird in Zusammenhang mit den Medikamenten – wie bereits im ho Schreiben vom 13.07.2020 avisiert – grundsätzlich die Rechtsansicht des Finanzamtes geteilt. Die diesbezügliche detaillierte Berechnung geht aus der mit Schreiben vom 13.07.2020 übermittelten Tabelle hervor.

Zusätzlich wurden die Aufwendungen in Höhe von insgesamt 379,30 € für folgende Medikamente steuerlich berücksichtigt: Vetren Gel, Dolo-Menthoneurin Gel, - ohne

Selbstbehalt

Augentropfen (Hylocomod, Oculo Heel), Sinupret, Tantum Verde Mundspray und Isla Med Hydro. – mit Selbstbehalt

Dafür legte die Beschwerdeführerin die medizinische Notwendigkeit der Einnahme bzw. Verwendung glaubhaft dar (vgl. Schreiben vom 5.8.2020).

Außergewöhnliche Belastungen	mit Selbstbehalt	ohne Selbstbehalt
Arztkosten	3.589,12 €	
Medikamente	411,70 €	241,56 €
Summe	4.000,82 €	241,560€

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf solche, welche bereits durch die umfangreiche bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. oben) beantwortet wurden. Die ordentliche Revision ist somit nicht zulässig.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. September 2020