

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Melanie Maier in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Wesonig + Partner Steuerberatung GmbH, Birkfelder Straße 25, 8160 Weiz, über die Beschwerde vom 25. Juni 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. 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.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht darüber, ob die Kosten für die Anschaffung eines Bioresonanzgerätes als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abzugsfähig sind.

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) reichte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 am 23.03.2018 bei der belangten Behörde ein und beantragte die Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 5.907,90 Euro als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 15.05.2018 wurde der Bf. aufgefordert, die beantragten außergewöhnlichen Belastungen anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Dieser

Aufforderung ist der Bf. mit Schriftsatz vom 23.05.2018 nachgekommen und gab bekannt, dass ihm ein Fehler unterlaufen sei und er nunmehr die Anerkennung von 6.159,60 Euro laut beiliegender Aufstellung beantrage. Vorgelegt wurde die Rechnung für die höchste Aufwendung (Anschaffung eines Bioresonanzgerätes) samt einer ärztlichen Bestätigung.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 erging am 25.05.2018, wobei die belangte Behörde Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.259,57 Euro anerkannt hat. Begründend ausgeführt wurde, dass hinsichtlich der Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (Bioresonanz) das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehle, welches Voraussetzung für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung sei. Die Einkommensteuer wurde in Höhe von 11.781 Euro festgesetzt.

Der Bf. erhob fristgerecht Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid und brachte zusammengefasst vor, es liege nachweislich eine 50%ige Behinderung vor. Die medizinische Indikation des Therapiegerätes sei ärztlich bestätigt worden.

Mit Ergänzungsersuchen vom 16.07.2018 wurde der Bf. ersucht, weitere Unterlagen vorzulegen bzw. Fragen zum Sachverhalt zu beantworten. Dieser Aufforderung ist der Bf. mit Schriftsatz vom 03.08.2018 nachgekommen. Vorgelegt wurde eine Zahlungsbestätigung für das Bioresonanzgerät sowie das zum Behindertenpass erstellte medizinische Gutachten.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.08.2018 wurde die Beschwerde abgewiesen. Es sei kein geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit erbracht worden, vielmehr handle es sich bei der ärztlichen Bestätigung um eine im Nachhinein erstellte Empfehlung mit einem allgemein gehaltenen und entsprechend unverbindlich formulierten Inhalt.

Der Bf. beantragte fristgerecht die Vorlage seiner Beschwerde und brachte ergänzend vor, auch eine nachträglich erstellte ärztliche Bestätigung sei als Beweismittel zuzulassen.

Mit Vorlagebericht vom 23.05.2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung. Es sei im Verfahren weder eine ärztliche Verordnung (oder Behandlungsplan) der alternativen Behandlungsmethode "Bioresonanz" vorgelegt, noch auf eine andere Art und Weise dargelegt worden, dass diese Behandlung erforderlich, zweckmäßig bzw. medizinisch notwendig gewesen sei. Ergänzend beantragt wurde, den nachträglich geänderten Feststellungsbescheid gem. § 295 BAO bei der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 19.07.2019 brachte der Bf. ergänzend vor, dass der Heilerfolg durch die – unstrittig – nachträglich (1 Tag) ausgestellte ärztliche Empfehlung nachgewiesen sei. Eine

ärztliche Verordnung der Behandlung im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes sei nicht nötig.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenkundigen Unterlagen und der Einsichtnahme in das Abgabensinformationssystem des Bundes folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. weist eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50% auf, welche mit medizinischem Sachverständigengutachten vom 27.09.2007 festgestellt wurde. Aus dem Ergebnis der durchgeführten Begutachtung gehen folgende diagnostizierten Gesundheitsschädigungen hervor:

[...]

Das beschwerdegegenständliche Bioresonanzgerät wurde vom Bf. am 09.02.2017 gekauft und kostete samt Zubehör insgesamt 4.431,92 Euro.

Die Behandlungen mit dem Gerät wurden nicht von einem Arzt oder Therapeuten durchgeführt, sondern vom Bf. selbst in seiner Wohnung. Jeden dritten Tag legte der Bf. einen vorprogrammierten Chip in das Gerät ein und führte jeweils eine ca. 1,5 stündige Behandlung durch. Vom Bf. wurde ein ärztliches Schreiben vom 10.02.2017 vorgelegt, in dem ein positiver Effekt dieser Behandlung bescheinigt wurde. Ein Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger wurde weder beantragt noch geleistet

Im Beschwerdejahr bezog der Bf. Pensionseinkünfte und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche im angefochtenen Bescheid in Höhe von 31.520,62 Euro berücksichtigt wurden. Die Höhe ergab sich aus dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO vom 15.03.2018 betreffend St.Nr. ***1***. Am 12.03.2019 wurde dieser Bescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben und ein neuer Bescheid erlassen, wobei die zu berücksichtigenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 28.326,43 Euro festgestellt wurden.

2. Beweiswürdigung

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Die beim Bf. vorliegenden Funktionseinschränkungen und daraus folgende Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50% gehen aus dem aktenkundigen Sachverständigengutachten hervor.

Die vom Bf. für die Anschaffung des beschwerdegegenständlichen Bioresonanzgerätes getragenen Kosten in Höhe von 4.431,92 sind durch die aktenkundige Rechnung samt Zahlungsbestätigung nachgewiesen. Aus der vorgelegten ärztlichen Bestätigung geht (wörtlich) hervor:

[...]

Bei dieser Bestätigung handelt es sich weder um eine ärztliche Verordnung noch um einen Therapieplan. Die Bestätigung wurde einen Tag nach Anschaffung des Bioresonanzgerätes ausgestellt, sodass der positive Effekt der Behandlung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht beurteilt werden konnte. Die Behandlung wurde auch nicht von einem Arzt oder einem nichtärztlichen Therapeuten mit entsprechender Ausbildung durchgeführt. Dies ergibt sich aus den Angaben des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 03.08.2018. Daraus geht auch hervor, dass kein Kostenersatz beim Sozialversicherungsträger beantragt wurde.

Die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme wird durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan oder durch Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger nachgewiesen. Das Bundesfinanzgericht kommt daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass die im Beschwerdevorbringen monierte medizinische Notwendigkeit nicht nachgewiesen wurde.

Die Höhe der beim Bf. aufgrund der geänderten Feststellung zu berücksichtigenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergibt sich aus dem Bescheid vom 12.03.2019 sowie der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt des Bf. und den Feststellungsakt über das Abgabensinformationssystem des Bundes.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen in der dort näher geregelten Weise zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Behinderungsbedingte Mehraufwendungen im Sinne des § 35 können gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430 (in der Folge kurz: VO) wurden Regelungen zur Berücksichtigung von Aufwendungen durch eine eigene Behinderung als außergewöhnlichen Belastungen getroffen. Eine Behinderung im Sinne der VO liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Nach § 4 der VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß ohne Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes macht § 34 Abs. 3 EStG 1988 den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst; dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (vgl. VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066, mwN). Die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich bei

Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit (vgl. VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010, mwN und VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062).

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113, mwN). Zum Nachweis der Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136, mwN). Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen werden (vgl. VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wurde im vorliegenden Beschwerdefall der im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderliche konkrete Nachweis für die Zwangsläufigkeit nicht erbracht. Die Notwendigkeit einer medizinischen Maßnahme kann nur anhand einer ärztlichen "Verordnung" (Gutachten, Stellungnahme, Therapieplan oder tatsächliche Verordnung) beurteilt werden. Die vom Bf. vorgelegte ärztliche Bestätigung vom 10.02.2017 erfüllt diese Kriterien nicht. Es wurde lediglich bescheinigt, dass durch die Behandlung weniger Schmerzmittel benötigt würden. Dass dadurch ein Heilungserfolg oder eine Linderung der beim Bf. bestehenden Erkrankungen eintrat, ist der Bestätigung – die überdies einen Tag nach Anschaffung des Bioresonanzgerätes ausgestellt wurde – nicht zu entnehmen. Die angesprochene Behandlung wurde weder von einem Arzt oder nichtärztlichem Therapeuten durchgeführt, sondern vom Bf. selbst. Auch eine Kostenübernahme der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung liegt nicht vor und wurde vom Bf. auch gar nicht beantragt.

Der geltend gemachte Aufwand in Höhe von 4.431,92 Euro für die Anschaffung des Bioresonanzgerätes war daher nicht als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren laut Feststellungsbescheid vom 12.03.2019 in Höhe von 28.326,43 Euro zu berücksichtigen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Entscheidungswesentlich war die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. November 2022