

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hofer Leitinger Steuerberatung GmbH, Hauptstraße 86, 8582 Rosental/Kainach, über die Beschwerde vom 24. Juni 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. Juni 2022 betreffend Einkommensteuer 2020 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Zuerkennung von außergewöhnlichen Belastungen für im wesentlichen Mikronährstoffe und Nahrungsergänzungsmittel (ua orthomolekulare Substanzen) strittig.

Mit Erklärung vom **17.03.2022** beantragte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) zur Einkommensteuer für das Jahr 2020 veranlagt zu werden; neben Einkünften aus selbstständiger Arbeit erklärte sie auch solche aus Gewerbebetrieb und machte unter der KZ 730 Krankheitskosten in Höhe von Euro xxxxx unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt geltend; zum Nachweis der Voraussetzungen für die Zuerkennung dieser Kosten legte die Bf. ein Schreiben eines Allgemeinmediziners datierend mit 20.02.2019 vor.

Die belangte Behörde veranlagte die Bf. folglich mit Bescheid vom **01.06.2022** zur Einkommensteuer, erkannte jedoch die begehrten Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate nicht als außergewöhnliche Belastungen an;

da aus der vorgelegten ärztlichen Bestätigung - so die Begründung vom 08.06.2022 - weder die konkrete Handelsbezeichnung der einzunehmenden Präparate noch die erforderliche Dosierung hervorgehe, sei diese Urkunde nicht geeignet, die Notwendigkeit der Einnahme der strittigen Mittel zu beweisen. Auch spreche der Arzt lediglich undeutlich von einem „Behandlungserfolg“, in dem er festhält, dass die Bf. durch die Einnahme derzeit beschwerdefrei sei.

In der der dagegen am **24.6.2022** erhobenen Beschwerde monierte die Bf. die Nichtanerkennung sämtlicher Krankheitskosten und legte einen mit 23.06.2022 datierenden Arztbrief - eines anderen Mediziners - vor.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom **11.07.2022** wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab, da der Arztbrief erst im Nachhinein ausgestellt worden sei und somit nicht als Nachweis für das strittige Veranlagungsjahr herangezogen werden könne.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom **05.08.2022**; es sei nicht nachvollziehbar, weshalb ein konkret für steuerliche Zwecke an das Finanzamt adressierter Arztbrief nur deshalb nicht als Beweismittel anerkannt werden könne, da er nachträglich erstellt worden ist. Der Arztbrief bestätige – entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde - die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, weshalb der Antrag, die Bf. erklärungsgemäß zu veranlagern, wiederholt werde.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **12.12.2022** unter Aufrechterhaltung ihrer Rechtsansicht dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

Mit gerichtlicher Verfügung vom **16.12.2022** wurde die Bf. aufgefordert einerseits darzulegen, seit wann sie in Behandlung jenes Arztes steht, der den zeitlich späteren Arztbrief ausgestellt hat bzw. andererseits Fragen zur Kostentragung des Sozialversicherungsträgers oder Dritter zu beantworten, sowie schließlich ärztliche Verordnungen (Rezepte) für die begehrten Substanzen vorzulegen. Die Bf. kam der Aufforderung am **10.01.2023** nach und führte unter anderem aus, seit Juni 2019 beim Verfasser des fraglichen Arztbriefes in Behandlung zu stehen und über keine Verordnungen (Rezepte) zu verfügen; der Kritik, dass keine Verordnungen aus der Zeit vor der Einnahme der Substanzen/Präparate vorlägen, müsse, - so darin weiter - entgegnet werden, *„dass diese im Vorhinein niemals die Wirksamkeit im Einzelfall derart glaubhaft bestätigen hätten können, wie es der nach der Therapie erstellte Arztbrief aus dem Jahr 2022 tun kann. Warum das Finanzamt eine Unterscheidung treffen möchte, ob manche Substanzen vielleicht für andere Krankheiten verordnet wurden (virale Infekte, psychische Unruhe, Körperpflege) wäre für die Beurteilung, ob die Abgabepflichtige insgesamt im zu veranlagenden Jahr außergewöhnlich belastet ist, irrelevant.“* Es sei darüber hinaus auch nicht nachvollziehbar, warum sich der Arzt der Gefahr aussetzen solle, Beihilfe zum Betrug zur Erschleichung von - vergleichsweise sehr geringen - Steuererleichterungen seiner Patientin zu begehen. Schließlich legte sie ein Kündigungsschreiben einer österreichischen

Versicherungsanstalt im Zusammenhang mit der Beendigung einer Betriebsausfallversicherung im Jahr 2019 vor, dies zum Beweis dafür, dass die Bf. aufgrund ihrer chronischen Erkrankung von keinem (privaten) Versicherer (mehr) Versicherungsschutz gewährt worden sei.

II. Sachverhalt

Die am xx.xx.xxxx in A geborene Bf. ist österreichische Staatsbürgerin und unterhält seit dem Jahr 2012 in Adresse ihren Hauptwohnsitz. Neben Einkünften aus selbständiger Arbeit als Physiotherapeutin erzielte sie im Streitjahr auch solche aus Gewerbebetrieb.

Die seit dem Jahr 2017 bei der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen (in der Folge kurz: SVS) pflichtversicherte Bf. litt im Veranlagungsjahr 2020 an chronischer Polyarthrititis; es kann weder festgestellt werden, ob die Bf. bereits im Jahr 2020 wegen dieser Erkrankung bei Dr.XY – einem Wahlarzt - in Behandlung stand, noch ob ihr die Einnahme diverser orthomolekularer Substanzen ärztlich verordnet wurde. Die Sozialversicherung leistete für die strittigen Präparate keinerlei Kostenersatz.

Die Bf. musste eine Begleitpersonengebühr an das Klinikum Klagenfurt, für diverse Untersuchungen in medizinischen Labors, für Physiotherapie und einen Zahnarztbesuch bezahlen.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Person der Bf. sind dem Zentralen Melderegister des Bundesministeriums für Inneres (ZMR) entnommen; dass die festgestellten Einkunftsarten erzielt wurden geht aus der Erklärung der Bf. selbst hervor. Ihre Tätigkeit als Physiotherapeutin ergab eine Einsicht des Gerichtes in das Internet; dort unterhält die Bf. eine Homepage und bewirbt diese Tätigkeit (Bf).

Das Faktum der Pflichtversicherung bei der SVS ergab eine gerichtliche Abfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger.

Dass die Bf. auch im Streitjahr an chronischer Polyarthrititis litt, geht aus dem Schreiben des Arztes für Allgemeinmedizin, Dr.AB, vom 20.2.2019 hervor; da keine Beweisergebnisse dafür vorliegen, dass diese Krankheit im Jahr 2020 ausgeheilt wäre – auch die belangte Behörde brachte dazu nichts vor – war die (ohnedies unstrittige) Feststellung zur Erkrankung treffen.

Die Negativfeststellung in Bezug auf die Behandlung bei Dr.XY gründet auf nachfolgenden Überlegungen: Eingangs ist festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung

bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO- Kommentar, Tz.2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz greift jedoch bei abgabenrechtlichen Begünstigungen, bei welchem der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen hat, auf welche die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191; 11.05.1993, 90/14/0019; 24.06.2004, 2001/15/0109). All diese Prämissen vorausgeschickt, bestand aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens keine Veranlassung, festzustellen, dass die Bf. im Jahr 2020 wegen der chronischen Polyarthrititis bei Dr. XY in Behandlung gestanden wäre: Einerseits datiert der Arztbrief mit 23.06.2022 und wurde somit – wie aus dem Verfahrensgang ersichtlich – erst nach Erlassung des angefochtenen Bescheides im Zuge der Beschwerdeerhebung verfasst bzw. vorgelegt. Die Bf. – die für das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen ja beweispflichtig ist – legte zwar am 10.01.2023 eine Honorarnote des besagten Arztes vom 27.6.2019 vor; mit dieser wurde aber eine Erstordination vom 25.03.2019 im Zusammenhang mit einer Amalgambelastung in Rechnung gestellt. Dass die Bf. 2020 auch wegen der rheumatischen Erkrankung bei ihm in Behandlung gewesen wäre, ergibt sich daraus aber gerade nicht. Die Zweifel an der Richtigkeit der Verfahrensbehauptung der Bf. im Zusammenhang mit dem behandelnden Arzt werden auch durch nachfolgendes Faktum unterstrichen: Wie eine Abfrage auf der Homepage der Kärntner Ärztekammer ergab, handelt es sich bei Dr. XY um einen sog. Wahlarzt, dh dessen Leistungen sind grundsätzlich vom Patienten zu bezahlen, was auch die von der Bf. gelegte Honorarnote erklärt (Internetadresse²). Wenn sohin die Bf. - wie behauptet - bereits im Streitjahr von Dr. XY wegen der gegenständlichen Erkrankung behandelt worden wäre, so müssten auch über diese Leistungen Honorarnoten existieren, deren Beträge im Übrigen auch außergewöhnliche Belastungen darstellen würden. Die Bf. hat jedoch keine einzige derartige Honorarnote vorgelegt oder zum Gegenstand ihrer Steuererklärung gemacht; das verwundert, bedenkt man doch, dass etwa eine Honorarnote eines Zahnarztes bzw. Rechnungen eines medizinischen Labors und einer Physiotherapeutin verfahrensgegenständlich sind, was nach der allgemeinen Lebenserfahrung bedeutet, dass die Bf. durchaus weiß, dass auch Arztrechnungen außergewöhnliche Belastungen darstellen können. Berücksichtigt man das weitere Faktum, dass ursprünglich mit der Erklärung ein Schreiben des Dr.AB - eines Vertragsarztes der Pflichtversicherung der Bf. (DrAB) – vom 20.2.2019 vorgelegt wurde, in dem es unter der Rubrik „Medikamente“ im Zusammenhang mit der Arthritis lediglich heißt, dass die Bf. „mit der umfangreichen ergänzenden Therapie mit Nahrungsergänzungsmitteln dzt. entzündungs- und

beschwerdefrei ist“, und der strittige Arztbrief Dr. XY erst erstellt und vorgelegt wurde, nachdem die belangte Behörde das Schreiben Dr. AB in ihrer Bescheidbegründung als ungeeignetes Beweismittel erachtete, so können die Ausführungen der Bf., sie sei bereits seit 2019 bei Dr. XY in Behandlung, insgesamt nicht überzeugen. Nach dem durch all diese Umstände gewonnenen Eindruck erachtet es das Gericht als wahrscheinlicher, dass die Bf. im Streitjahr nicht von Dr. XY im Zusammenhang mit der Polyarthritits behandelt wurde; wahrscheinlicher ist, dass sie 2020 in Behandlung bei Dr. AB stand, schließlich hat dieser Arzt auch am 24.06.2020 Probenmaterial der Bf. an ein medizinisches Labor übermittelt (vgl. Rechnungen DDr.GH vom 29.06.2020). Die Gründe, die Dr. XY zum Verfassen des fraglichen Arztbriefs veranlassten, sind hier nicht zu klären; die von der Bf. im Schreiben vom 10.1.2023 genannten stellen jedenfalls eine reine Spekulation dar. Seinem „Arztbrief“ kommt sohin für das Streitjahr keine Relevanz als Beweismittel zu.

Unabhängig davon konnte die Bf. keine ärztlichen Verordnungen (oder etwa einen Therapieplan) bezüglich der strittigen Positionen vorlegen (vgl. Schreiben Bf. vom 10.01.2023).

Dass der für die Bf. zuständige Sozialversicherungsträger keinerlei Kosten ersetzte, gestand die Bf. am 10.01.2023 selbst zu.

Die festgestellten Ausgaben resultieren aus den vorgelegten Urkunden.

IV. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Eine Belastung muss, um als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt zu werden, gemäß § 34 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

Nicht alle Kosten, die bei Behandlung einer Krankheit entstehen, sind einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich. Nach der Judikatur werden nur Kosten anerkannt, die mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung typischerweise verbunden sind. Nicht absetzbar sind Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109). Nicht abzugsfähig sind nach einhelliger Rechtsmeinung Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit (*Doralt*, EStG¹¹, § 34 Rz 78 "Krankheitskosten"). Zu derartigen allgemeinen Gesundheitsvorsorgemaßnahmen zählen

Aufwendung für allgemeine Stärkungsmittel, Vitaminpräparate, Nahrungsergänzungsmittel oder Körperpflegeprodukte, außer die Verwendung ist im Einzelfall medizinisch indiziert, was der Steuerpflichtige nachzuweisen hat (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL, § 34 Anm. 78).

Es muss somit eine Maßnahme im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplans gegeben sein, dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten (vgl. UFS 2.2.2012, RV/0440-L/11, UFS 25.1.2013, RV/0548-W/12). Die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme wird zB durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan oder durch Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger nachgewiesen (vgl. VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039; 28.10.2004, 2001/15/0164), was auch für Kosten einer alternativmedizinischen Behandlung gilt (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254 und 0255 UFS 2.2.2012, RV/0440-L/11, zu Kinesiologiebehandlungen). Selbstbehandlung oder bloße ärztliche Empfehlung ist nicht ausreichend (vgl. *Jakom/Baldauf* EStG § 34 Rz 90 "Alternativmedizinische Behandlung").

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. für die strittigen Aufwendungen keinerlei Ersatz von der Sozialversicherung erhalten, was ein Indiz für die mangelnde medizinische Notwendigkeit darstellt.

Weiters wurde weder eine ärztliche Verschreibung noch ein Therapieplan die strittigen Produkte betreffend vorgelegt: Dem Arztbrief Dr. XY kommt für das Streitjahr keine Beweiskraft zu (vgl. dazu die Ausführungen in der Beweiswürdigung); somit kann die Frage, ob ein nach Entstehen des Aufwandes erstelltes Beweismittel als Nachweis der Zwangsläufigkeit geeignet ist, offenbleiben. Das Schreiben Dr. AB vom 20.2.2019 erfüllt keinesfalls die Voraussetzungen einer – wie in der Judikatur geforderten – ärztlichen Verordnung bzw. eines Therapieplanes: Darin wird lediglich dargelegt, dass die Bf. aufgrund „*der umfangreichen ergänzenden Therapie mit Nahrungsergänzungsmitteln dzt entzündungs- und beschwerdefrei ist*“. Es wird die Einnahme konkret genannter (und in der Dosierung festgelegter) Substanzen somit gerade nicht angeordnet. Selbst wenn man dem Arztbrief Dr. XY vom 23.06.2022 – entgegen den Ausführungen unter Punkt III. – dennoch eine Beweiskraft zuerkennen wollte, wäre für den Verfahrensstandpunkt der Bf. nichts gewonnen: Darin wird expressis verbis die Einnahme diverser Mikronährstoffe und Nahrungsergänzungsmittel lediglich „empfohlen“ (und eben nicht angeordnet). Mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung wird den oa. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheitskosten jedoch nicht entsprochen. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten, wie den strittigen (so auch BFG 5.5.2017, RV/2100201/2013).

Dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, reicht für die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht aus (*Doralt*, EStG, § 34 Tz 41, mwN; BFG 29.2.2016, RV/5101306/2015).

Insgesamt konnte die Bf. sohin die Zwangsläufigkeit der begehrten Aufwendungen nur im Rahmen der ohnehin von der belangten Behörde zuerkannten Beträge im Sinne der Rechtsprechung nachweisen, weshalb der Beschwerde der Erfolg zu versagen war.

1.2. 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor, da sich das erkennende Gericht ohnedies von der höchstgerichtlichen Judikatur leiten ließ.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Jänner 2023