

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, vertreten durch DDr Hiebl Karl R u Mag Lirk Alexander, Stadtplatz 50 Tür 2, 5280 Braunau am Inn, über die Beschwerde vom 30.04.2016 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 21. und 22. April 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 und 2014, Steuernummer ***BfStNr***, 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. Bisheriger Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) reichte am 01.06.2015 ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 und am 07.08.2015 ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 ein und beantragte darin u.a. den Ansatz außergewöhnlicher Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von € 9.020,73 (2013) bzw. € 4.860,95 (2014).

2. Über Vorhalte des ***FA*** übermittelte die Bf. am 04.09.2015 und am 20.11.2015 Aufstellungen der beantragten außergewöhnlichen Belastungen für 2013 und 2014 und führte dazu aus, dass sie alle Vergütungen der Krankenkasse und ihrer privaten Zusatzkrankenversicherung sowie (2013) die Haushaltsersparnis von € 5,23 pro Tag in Abzug gebracht und auch entsprechend aufgelistet habe.

Aus der Aufstellung für 2013 ergeben sich als Krankheitskosten geltend gemachte Beträge in Höhe von insgesamt € 12.284,66 abzüglich ausbezahltem Pflegegeld in Höhe von € 2.064,96, Haushaltsersparnis in Höhe von € 313,80 und erhaltener Taggelder aus der privaten Zusatzversicherung in Höhe von € 1.199,16 (insgesamt € 3.264,12), woraus der geltend gemachte Betrag von € 9.020,54 resultiert.

Hinsichtlich 2014 erklärte sie einen Rechenfehler in ihrem Antrag zum „Lohnsteuerausgleich“ 2014 von ca. € 60 gehabt zu haben. Aus der Auflistung für 2014 ergeben sich geltend gemachte Kosten in Höhe von € 4.796,50 (d.s. € 8.208,10 - € 3.411,60 Pflegegeld).

3. Mit Ergänzungsersuchen vom 29.02.2016 fragte das Finanzamt die Bf., für welche Arbeiten die Dienstleistungsschecks verwendet worden seien und ob die Rang Dröl Behandlungen, die ganzheitliche Naturheiltherapie, das Krebswasser und die Nahrungsergänzungsmittel, wie zB Moringa Presslinge, ärztlich verordnet worden seien und forderte die Bf. auf, die vor Beginn der Behandlungen ausgestellten ärztlichen Verordnungen vorzulegen.

4. In einer Stellungnahme zum Ergänzungsersuchen vom 31.03.2016 führte die Bf. Folgendes aus:

„Zum Dienstleistungsscheck: Ich bin aufgrund meiner schweren Krebserkrankung mit attestierter Pflegestufe nicht in der Lage, eine Reihe wichtiger im Haushalt anfallender Arbeiten selbst zu erledigen und habe dafür fremde Hilfe, die mit dem DLS bezahlt wurde, in Anspruch genommen. Dies geschah, um die Lebensführung in meinem Haus zu ermöglichen, erträglich zu gestalten und mich bei meiner Bemühung um Wiedergenesung psychisch und physisch zu entlasten.

Ich war und bin nämlich aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage, die kurz- und mittelfristig notwendige Pflege eines Hauses so zu leisten, dass aus eigener Kraft ein wohnlicher und hygienisch notwendiger Standard aufrechterhalten werden kann.

Aufwand zur Förderung der Genesung und psychischen Stabilisierung

Ärzte haben mich mit einer Folgebehandlung durch eine dritte Chemotherapie konfrontiert, die ich aufgrund der schweren Belastungen und erkennbaren Folgeschäden der beiden vorangegangenen Chemotherapien wegen der unzumutbaren Belastungen und hoch riskanten Folgeschäden nicht in Anspruch nehmen kann. Besonders auch deshalb nicht, weil bei der derzeit zur Debatte stehenden Form der Chemotherapie über die bestehenden Schädigungen des Nervensystems und andere Schädigungen hinaus vom betreuenden Facharzt zusätzlich schwere Schädigungen des Knochenmarks prognostiziert wurden. Um nicht hilflos und deprimierend untätig einen schicksalshaften Verlauf mit ungewissem Ausgang abzuwarten, habe ich in meiner Situation keinen anderen Ausweg gesehen (und bis heute nicht gefunden), als begleitende Maßnahmen (z.B. Rang Dröl = japanisches Heilströmen, ähnlich der Akupunktur aber ohne Nadeln) außerhalb des unmittelbaren Spektrums der sogenannten Schulmedizin in Anspruch zu nehmen. Nach meinen bisherigen Erfahrungen haben diese Maßnahmen einschließlich den damit verbundenen Wirkstoffen (z.B. sekundäre Pflanzenwirkstoffe) auf diätischer Basis (darunter fallen z.B. die von Ihnen Genannten) mein Befinden sowohl auf physischer als auch auf psychischer Ebene nicht nur stabilisiert, sondern erheblich verbessert und mir ernsthafte Hoffnung auf heilende Wirkung gegeben. Der Facharzt konnte die heilende Wirkung der vorgeschlagenen Chemotherapie prognostisch nicht bestätigen. Dieses Dilemma wird nun bezüglich Ihrer Aufforderung dadurch verschärft, dass Mediziner aufgrund ihres Berufskodex Leistungen außerhalb des schulmedizinischen Repertoires de facto nicht verschreiben bzw. in vielen Fällen nicht verschreiben dürfen.

Meine Hoffnung auf und das Vertrauen in die günstige Wirkung der von mir über die Schulmedizin hinaus in Anspruch genommenen betreuenden Leistungen und Wirkstoffe wurde

über den persönlichen Erlebniseindruck hinaus dadurch bekräftigt, dass im Zuge einer Nachuntersuchung durch den betreuenden Arzt im März 2014 eine Regression bestehender Tumore und keine Neubildung von Tumoren konstatiert wurde und keine Therapieempfehlung in Form einer weiteren Chemotherapie mehr in den Raum gestellt wurde. Meine steuerlich geltend gemachten Behandlungen haben akkurat in den Monaten zwischen Ankündigung des Bedarfs einer dritten Chemotherapie und der sehr erleichternden oben erwähnten Diagnose vom März 2014 begonnen. Dies ist natürlich kein ärztliches Gutachten über eine medizinisch nachgewiesene kausale Wirkung. Aber es macht auf jeden Fall für mich das Leben mit dieser sehr belastenden Grunddiagnose wesentlich erträglicher und hoffnungsvoller.

Daher werden Sie verstehen, dass ich diese für mich sehr stabilisierenden Betreuungsleistungen und Wirkstoffe weiter beanspruche. Da dies meine finanzielle Situation erheblich belastet, hoffe ich auch auf Ihr Verständnis, die dafür aufgewendeten Kosten steuerlich absetzen zu können.

Ich gehe davon aus und bitte das bei Ihrer Entscheidung zu bedenken, dass im Sinn der Selbstbestimmung der Lebensführung akkurat der Aufwand für Bemühungen um das eigene Überleben in extrem gefährdeter Situation wohl nicht vorwiegend vom formalen Kriterium einer vorherigen ärztlichen Verschreibung abhängig gemacht werden kann und soll. Vor allem dann nicht, wenn auf Grund der Diagnosen von Fachärzten keine zumutbaren Folgebehandlungen mit deutlicher Erfolgsaussicht angeboten werden können.“

Als Beilage zur Stellungnahme wurde eine „ärztliche Bestätigung zur Vorlage beim Finanzamt“ eines Arztes für Allgemeinmedizin vom 29.03.2016 mit folgendem Inhalt übermittelt:

*„Bei Fr. ***Bf.***/ geb. ***1***, besteht ein metastasierendes Karzinom (Diagnosemitteilung von Patientin gestattet) mit zweimaliger Chemotherapie, einmal Strahlentherapie - mit entsprechenden Nebenwirkungen. Da bei der Patientin jedoch beim letzten schulmedizinischen Befund ein Fortschreiten der Erkrankung festgestellt wurde, wurde von ihr auf Grund der bisherigen durchgemachten Nebenwirkungen eine Fortführung dieser Therapie abgebrochen. Eine durchgeführte paramedizinische Therapie erscheint daher als einzig übrigbleibende Möglichkeit, außer einer Chemotherapie, die einen Versuch einer Behandlung wert war, da bei beiden das Ergebnis nicht absehbar ist. Die Alternativtherapie wird seit Dez 2013 durchgeführt - derzeit eher stabiler Allgemeinzustand.“*

5. Im am 21.04.2016 erlassenen und am 25.04.2016 zugestellten Einkommensteuerbescheid 2013 wurden von den beantragten Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen € 4.685,17 anerkannt. Die Nichtanerkennung der Differenz wurde wie folgt begründet:

„Neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl) und Kosten der Heilbehandlung (Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, mit der Behinderung zusammenhängende Medikamente, Fahrtkosten). Die Kosten für den Winterdienst und die Dienstleistungsschecks sind keine Kosten der Heilbehandlung und daher nicht abzugsfähig. Ebenso stellen die Kosten für die Sitzungen im angewandten Yoga, Rang Dröl (inkl. Massagebank, Drehsessel, Fahrtkosten), die Ganzheitliche-Naturheiltherapie-Behandlung, Nahrungsergänzungsmittel (Moringa Presslinge etc.) und Krebswasser keine außergewöhnl. Belastung dar, weil diesbezüglich keine ärztliche Verordnung vorliegt. Die Zuzahlung für die Reha-Aufenthalte sind durch die Merkur-Versicherung und Haushaltsersparnis abgedeckt. Die pflegebedingten Kosten

für Mobile Hilfe und Betreuung, Kompressen, Pflaster, Pflasterentferner und Mundspülung) sind durch das Pflegegeld abgegolten. Ansonsten erfolgte kein Abzug von Pflegegeld und Haushaltsersparnis.“

6. Mit Einkommenssteuerbescheid 2014 vom 22.04.2016, zugestellt am 25.04.2016, wurden u.a. Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§34 (4) EStG 1988) in Höhe von € 360,61 (unter Abzug eines Selbstbehalts in gleicher Höhe) und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung in Höhe von € 3.191,85 anerkannt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt:

„Auch Ausgaben für Bücher, Körperpflegeprodukte und Energiestab stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag wird auf die vorjährige Begründung verwiesen. [...] Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 6.224,34 € nicht übersteigen.“

7. Mit Beschwerde vom 30.04.2016, eingebracht am 06.05.2016, bekämpfte der Vertreter der Bf. die Bescheide zur Einkommensteuer 2013 und 2014 und beantragte die Anerkennung der Behandlungskosten im Zusammenhang mit ihrer Krebserkrankung als außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 9.020,54 (2013) und € 4.796,50 (2014). Die Berufung wurde wie folgt begründet:

„Ich leide seit mehreren Jahren an einer multiplen Krebserkrankung. Ich habe alle möglichen Therapien zur Heilung der Krebserkrankung in Anspruch genommen. Die Schulmedizin hat mir vorgeschlagen, Chemotherapien durchzuführen. Dem Rat der Ärzte (der Schulmedizin) folgend habe ich diese Chemotherapien an mir vornehmen lassen. Die zweimal durchgeführte Chemotherapie in Krankenhäusern hat jedoch nicht den erwünschten medizinischen Erfolg gebracht. Ich musste schwere Nebenwirkungen in meinem gesamten Körper dulden, die Erkrankung schritt trotzdem fort. Schulmedizinische Maßnahmen brachten nicht den zugesagten bzw. von mir erwarteten Erfolg.

Die negativen Nebenwirkungen der Chemotherapie waren jedoch so massiv, dass ich bei einer Weiterführung der Chemotherapie physisch und psychisch nicht mehr in der Lage gewesen wäre, eine Berufung gegen die bekämpften Bescheide zu erheben. Deshalb musste ich mich alternativen Krebsbehandlungen zuwenden, um nicht aufgrund der Krebserkrankung selbst oder der massiven Nebenwirkungen der Chemotherapie vorzeitig sterben zu müssen.

Die in der Folge durchgeführten paramedizinischen Therapien waren viel erfolgreicher als die schulmedizinische Chemotherapie. Der Allgemeinzustand besserte sich, die massiven negativen Nebenwirkungen der Chemotherapien verringerten sich entsprechend. Seit ich die Alternativmedizin ohne Chemotherapie durchführen lasse, hat sich mein Allgemeinzustand stabilisiert. Die Krebserkrankung ist nicht mehr in dem Ausmaß fortgeschritten wie in den Zeiten der Chemotherapie.

Natürlich bekommt man von einem Hausarzt keine Überweisung zu einer alternativen Krebsbehandlung, die nicht schulmedizinisch indiziert ist. Dadurch würde ja einem Hausarzt selbst eine Haftung drohen, wenn er nicht „schulmedizinisch korrekt“ eine alternative Behandlungsmethode zu Chemotherapie o. ä. anordnen würde. Dies kann von einem Hausarzt absolut nicht verlangt werden. Andererseits bedeutet dieser Umstand aber nicht, dass es keine

alternativen Behandlungsmethoden gibt, die ohne Chemotherapie (samt den negativen Begleiterscheinungen) eine Stabilisierung des Krebsleidens ermöglichen.

Vielleicht kann sich ein Sachbearbeiter eines Finanzamtes die Situation nicht wirklich vorstellen, aber: Wenn man ein nachgewiesenes Krebsleiden hat, das durch die Schulmedizin nicht verringert werden kann, wird man als Normalbürger alles versuchen, das Krebsleiden zu verringern oder zumindest den gesundheitlichen Zustand zu stabilisieren. Dies ist aber mit hohen Kosten verbunden.

Alle Ausgaben im Zusammenhang mit diesen meinen Versuchen der körperlichen und psychischen Stabilisierung des Krebsleidens sind deshalb bei steuerrechtlicher Beachtung außergewöhnliche Kosten, weil diese nur deshalb entstanden sind, weil eben ein außergewöhnlicher Zustand (ein Krebsleiden!) vorliegt.

Ich hätte die kostenintensiven Behandlungen nicht durchgeführt und die teuren Heilmittel nicht gekauft, wenn ich kein Krebsleiden gehabt hätte. Insofern sind alle meine diesbezüglich steuerlich geltend gemachten Aufwendungen kausal auf mein Krebsleiden zurückzuführen. Deshalb handelt es sich auch um außergewöhnliche Belastungen.

Wenn schon die schulmedizinische Behandlung keine Besserung, sondern eher eine Verschlechterung meines Krebsleidens hervorgerufen hat, wird ein Normalbürger nicht auf Verordnungen von Ärzten warten oder vertrauen. Man muss, wenn man überleben will, selbst initiativ werden und Alternativbehandlungen in die Wege leiten, die zwar viel kosten, aber doch Erfolg bringen können. Es handelt sich um Behandlungen und Behandlungskosten, die außergewöhnlich sind, weil ein normaler Steuerzahler kein Krebsleiden hat.

Die Begründung der Erstbehörde, es hätte „keine Verordnung gegeben“ und deshalb seien die Kosten nicht absetzfähig, ist zynisch und patientenverachtend: Wenn man weiß, dass ein Hausarzt keine alternativen Behandlungen „verschreiben“ kann, die nicht von der GKK oder der BVA gedeckt sind, kann er auch keine „ärztliche Verordnung“ einer alternativen Behandlung verschreiben.

Unter die Alternativmethoden und die diesbezüglichen Kosten fallen genau jene Kosten, die von mir als außergewöhnliche Belastungen 2013 und 2014 geltend gemacht worden sind. Ohne Krebsleiden wären diese finanziellen Belastungen nicht entstanden, sodass sie kausal wegen des Krebsleidens entstanden sind, dies auch in steuerlicher Sicht im Sinne einer „außergewöhnlichen Belastung“. Alle Kosten gemäß meinen Aufstellungen hätten deshalb bei richtiger (steuer-)rechtlicher Beurteilung als außergewöhnliche Belastungen für die Jahre 2013 und 2014 anerkannt werden müssen.

Die Behandlungen, die ich durchführen ließ, wurden mir von ärztlichen Beratern und Ärzten empfohlen. Wären mir diese nicht empfohlen worden, hätte ich sie auch nicht durchgeführt. Insofern ist die Begründung der Erstbehörde doppelt zynisch: „Ärztliche Verordnungen“ für alternative Methoden kann man von keinem Hausarzt oder Facharzt für Chemotherapie erhalten. Dies ändert aber nichts an der Wirksamkeit der alternativen Behandlungen und an den damit verbundenen (steuerlich absetzbaren) Mehrkosten dieser alternativen Behandlungen.

Falls die Behörde von sich aus festzustellen glaubt, welche Methoden der Krebsbehandlung medizinisch gerechtfertigt sind oder nicht, so kann dies nicht nachvollzogen werden.

Wenn ein an Krebs Leidender alles versucht, seine Krankheit zu besiegen, so sollte jedes Mittel recht sein und steuerlich auch als Absetzposten im Sinne einer außergewöhnlichen Belastung

geltend gemacht werden können. Die gegenteilige Position der Erstbehörde ist sachlich nicht zu rechtfertigen, zumal die Behörde ja wohl nicht entscheiden kann, ob eine alternative Behandlungsmethode günstige Folgen für den Patienten und damit Steuerzahler zeitigt oder nicht.

Die Behörde ist der Meinung, medizinisch einordnen und bewerten zu können, welche Behandlungen und welche damit verbundenen Kosten der Heilung bzw. Stabilisierung eines Krebsleidens dienlich seien oder nicht. Das kann wohl nicht wirklich von der Finanzbehörde bewertet werden, weshalb – zumindest im Zweifel – alle von mir geltend gemachten Kosten zur zweckentsprechenden Gesundheitsbehandlung als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des EStG zu betrachten und zu bewerten sind.

Ich habe nur die notwendigen Behandlungskosten geltend gemacht. Dies betrifft z. B. sekundäre Pflanzenwirkstoffe auf diätischer Basis. Diese Mittel haben bewirkt, dass sich mein Gesundheitszustand stabilisiert hat. Insofern waren diese Kosten zur zweckentsprechenden Heilung notwendig und sind deshalb auch steuerlich beachtlich. Die Verwendung dieser empfohlenen Wirkstoffe hat zur Stabilisierung meines Gesundheitszustandes wesentlich beigetragen. Die Kosten für Ab- und Zureise zu den Behandlungen wurden gar nicht als außergewöhnliche Belastungen von mir geltend gemacht, was m. E. ebenfalls möglich gewesen wäre. Insofern ist die Abweisung des Antrages auf Feststellung der diversen von mir bezahlten Behandlungskosten als außergewöhnliche Belastungen in den Jahren 2013 und 2014 nicht gerechtfertigt.

Die Behörde hat mangels anderslautender Befunde davon auszugehen, dass der Winterdienst wohl nicht von der Einschreiterin persönlich durchgeführt werden kann. Diese zusätzlichen Kosten sind offensichtlich kausale Folge der Erkrankung und damit absetzfähig. Wie anders sollte der Winterdienst organisiert werden als durch externe Arbeiter? Ohne Krankheit wäre ich ja in der Lage gewesen, den Winterdienst allein durchzuführen, nicht jedoch seit Ausbruch der letalen Krankheit.

Gleiches gilt auch für die Absetzbarkeit der Dienstleistungsschecks. Aufgrund meines Gesundheitszustandes nach der Chemotherapie war ich nicht einmal in der Lage, die Stiegen in den ersten Stock meines Hauses zu benutzen, geschweige denn Haushaltsarbeiten durchzuführen.

Erst durch die Arbeitsleistungen Dritter, die durch die Dienstleistungsschecks bezahlt wurden, war mir ein weiteres Wohnen in meinem Haus möglich. Auch diese Kosten für Arbeiten, die ich durch die Schecks bezahlt habe, waren erst durch meinen Gesundheitszustand nach der Chemotherapie notwendig und sind deshalb diese Kosten auch kausal auf meine Krankheit zurückzuführen, wodurch sie als außergewöhnliche Belastung steuerlich absetzbar sein müssen.

Warum von der Erstbehörde im Jahr 2013 ein Betrag von nur € 4.685,17 als absetzfähig im Sinne einer außergewöhnlichen Belastung anerkannt wurde und im Jahr 2014 ein Betrag von € 3.191,85 und nicht der von mir geltend gemachte Betrag, ist nicht nachvollziehbar. Die Berechnungen der Behörde sind nicht begründet, nicht nachvollziehbar und sachlich verfehlt. Es liegt in diesem Punkt eine Mangelhaftigkeit der Begründung der bekämpften Bescheide vor.

Es wird abschließend beantragt, der Beschwerde in Form einer Beschwerdevorentscheidung Folge zu geben. Auch die Finanzbehörde wird verstehen, dass jeder Steuerzahler bei der Diagnose „Krebs“ alles versuchen wird, um die Krankheit zu bekämpfen oder den Krankheitszustand zumindest zu stabilisieren. Dabei wird ein Steuerzahler nicht auf formale Verordnungen von Ärzten warten, sondern von sich aus initiativ werden. Die von mir geltend

*gemachten Kosten dienten nur diesem einen Zweck der Stabilisierung meines Gesundheitszustandes und waren kausal auf die Erkrankung zurückzuführen. Diese Kosten sind deshalb zur Gänze abzugsfähig. Ich verweise diesbezüglich ausdrücklich auf die ärztliche Bestätigung von Herrn Dr. ***2*** vom 29.03.2016.*

*Beweis: Ärztliche Bestätigung Dr. ***2*** vom 29.03.2016*

Aus der Begründung des Bescheides für 2013 geht nicht hervor, welche Kosten konkret nicht anerkannt wurden. Der Bescheid ist deshalb mangelhaft begründet, weil nicht vollziehbar ist, welche Kosten anerkannt wurden und welche nicht. Deshalb kann ich nicht im Einzelfall darlegen, warum diese Kosten sehr wohl außergewöhnliche Belastungen darstellen.

Warum die Zuzahlungen der Merkur Versicherung für die Reha-Aufenthalte nicht absetzbare Kosten sein sollen, ist ebenfalls nicht begründet. Es handelt sich bei der Merkur Versicherung um eine private Krankenversicherung. Ich zahle ja seit Jahren diese Krankenversicherung aus meinen bereits versteuerten Einkünften. Es kann doch nicht sein, dass ich deshalb steuerlich schlechter gestellt werde, weil ich eine private Vorsorge-Krankenversicherung einzahle und daraus Leistungen erbringe.

Warum also die Zuzahlung nicht absetzbar wäre, ist nicht begründet. Die Haushaltsersparnis allein rechtfertigt keine gänzliche Nicht-Berücksichtigung dieser außergewöhnlichen Belastungen.

Es ist meines Erachtens auch unrichtig, dass die in der Begründung des Bescheides für 2013 angeführten Behandlungskosten durch das Pflegegeld zur Gänze abgedeckt wären. Bei der Durchrechnung der diesbezüglichen Kosten in Relation zum Pflegegeld ersieht man, dass das Pflegegeld nicht ausreicht, um die umfangreichen Kosten abzudecken. Deshalb sind die Mehrkosten (nach Abzug des Pflegegeldes) zur Gänze als außergewöhnliche Belastungen anrechenbar.

Gerade die Einzelsitzungen im angewandten Yoga, Ran Dröl waren für die Stabilisierung meines Gesundheitszustandes besonders wichtig. In den Einzelsitzungen werden die speziellen Behandlungen individuell auf mein Krebsleiden abgestimmt, sodass die Behandlung für die Aktivierung der Abwehrkräfte besonders wichtig ist.

*Auch die Behandlungen beim Heilpraktiker ***3*** waren für die Stabilisierung meines Zustandes aufgrund des Krebsleidens besonders wertvoll. Nur so konnte eine Verbesserung meiner individuellen Situation erreicht werden. Gleiches gilt auch für die Ganzheitliche Naturtherapie, die auf Basis natürlicher Heilmittel den Zustand der betroffenen Organe verbessert.*

Es sei nochmals darauf hingewiesen: Die geltend gemachten Kosten habe ich nur deshalb gehabt, weil ich mein Krebsleiden mit allen mir zur Verfügung stehenden Mitteln bekämpfen will. Die Kosten sind deshalb kausal auf das Krebsleiden zurückzuführen. Sie sind deshalb zur Gänze als außergewöhnliche Belastungen steuerlich anzuerkennen.“

8. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.06.2016, zugestellt am 14.06.2016, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde wie folgt begründet:

„Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 4 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG ergangenen Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (zB 2012/15/0136) führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist. 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. Auch dem Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger kommt Indizwirkung zu.

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, fehlt es am Merkmal der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG (vgl. UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06). Eine außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehende bloße ärztliche Empfehlung entspricht nicht den Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheitskosten (BFG RV/5100903/2013).

Es wird nicht in Abrede gestellt, dass die von Ihnen durchgeführten Maßnahmen ihre Ursache in Ihrer Erkrankung haben und durchaus auch förderlich für Ihren Gesundheitszustand sein mögen. Dies ist allerdings nach den aufgezeigten, von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die steuerrechtliche Anerkennung von Krankheitskosten nicht ausreichend. Da die Wirksamkeit der durchgeführten paramedizinischen Therapie nicht hinreichend erwiesen ist – laut ärztlicher Bestätigung handelt es sich um einen Versuch einer Behandlung – sind diese Kosten nicht zwangsläufig erwachsen und damit steuerlich nicht absetzbar. Die berücksichtigten Kosten sind den beigegeführten Aufstellungen zu entnehmen.

Hinsichtlich Aufwendungen für Winterdienst und Haushaltshilfe ist auszuführen, dass behinderungsbedingte Kosten entweder in Form eines Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG oder (wahlweise) in tatsächlicher Höhe als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Zusätzlich zum Freibetrag können lediglich die in der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen genannten Aufwendungen anerkannt werden. Nachdem Aufwendungen für den Winterdienst und die Haushaltshilfe weder Hilfsmittel noch Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der Verordnung darstellen, sind diese nicht abzugsfähig.“

9. Am 20.06.2016 wurde fristgerecht ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt und beantragt, die bekämpften Bescheide im Sinne der Beschwerdeanträge abzuändern. Begründend wurde dazu Folgendes ausgeführt:

„In der Begründung der Entscheidung vom 09.06.2016 verweist das ***FA*** darauf, dass die von mir verwendeten, weil ärztlich empfohlenen, Heilmittel nicht absetzfähig seien. Ich verweise aber darauf, dass ich seit Jahren an Krebs leide. Bei dieser Diagnose ist es nicht

nachvollziehbar, warum nicht alle Kosten für die Möglichkeiten, den Krebs zu behandeln und zu besiegen, als außerordentliche Belastung anerkannt werden.

Ich verweise diesbezüglich auf meine umfangreichen Ausführungen in der Beschwerde. Wenn die „Schulmedizin“ andere Ansichten als geschulte Ärzte der Alternativmedizin hat und nur die Ansichten und Behandlungen der „Schulmedizin“ steuerlich absetzbar sind, ist dies bedenklich. Damit verhindert ja das Finanzamt eine dynamisch sich ändernde Krebsbehandlung und jedwede Alternativmethode, die sich zwischenzeitlich bei fortschrittlichen Ärzten auch schon etabliert hat. Es ist nicht nachvollziehbar, warum sich das Finanzamt an alten Methoden orientiert und die alternative Entwicklung in der Krebsbehandlung ignoriert.

Da sich die medizinischen Behandlungen geändert haben, ist es auch an der Zeit, dass die steuerlichen Erwägungen in dieser Hinsicht geändert werden. Es gibt dutzende Arten der Alternativmedizin, die zu Verbesserungen und Heilungen geführt haben. Warum alte Ansichten der Schulmedizin noch immer steuerlich als Dogma anerkannt werden, ist nicht nachvollziehbar, wo doch in ärztlichen Fachkreisen bekannt ist, dass die Ergebnisse der „Schulmedizin“ bei Krebserkrankungen alles andere als erfolgreich sind und schon jetzt Alternativmethoden auch in vielen Krankenhäusern durchgeführt werden.

Es ist deshalb – auch steuerlich – jede medizinische Behandlung einer Krebserkrankung als absetzbar anzusehen, auch wenn sie der Schulmedizin nicht entspricht. Es geht den Patienten mit den durchaus teuren Behandlungen der Krankheit nicht primär darum, Steuervorteile zu lukrieren, sondern ihre Krankheit zu besiegen und mit welchen Mitteln auch immer eine Heilung herbeizuführen. Deshalb klingt es für Betroffene – wie die Einschreiterin – sehr zynisch, wenn behauptet wird, nur ein „ärztlicher Behandlungsplan“ sei im Sinne der Schulmedizin absetzbar und eine alternative Behandlung nicht.

*Mein Hausarzt Dr. ***2*** hat aber gerade auf diese Problematik in seiner Bestätigung vom 29.03.2016 verwiesen, in der die von mir durchgeführten Behandlungen sehr wohl als „ärztlicher Behandlungsplan“ anzusehen sind.*

Die Begründung, die Kosten der Alternativmedizin seien nicht „zwangsläufig erwachsen“ (Beschwerdevorentscheidung, Seite 2), ist nicht nachvollziehbar, zumal die Behandlung ja nicht erfolgt wäre, wenn nicht die Krankheit bestehen würde. Die entstandenen Kosten sind deshalb sehr wohl kausal auf die Krankheit zurückzuführen, sodass sie auch als außergewöhnliche Belastung in der vollen Höhe steuerlich anerkannt werden müssen. Alles andere wäre ungerecht.“

10. Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 08.07.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und sprach sich für die Abweisung der Beschwerde aus den in der Beschwerdevorentscheidung genannten Gründen aus.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Bf. bestand im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ein metastasierendes Karzinom. Infolge dieser Erkrankung wurde ihr Pflegestufe 2 (Grad der Erwerbsminderung von 70%) attestiert.

Eine dritte Chemotherapie lehnte die Bf. auf Grund der bisherigen und erwarteten Nebenwirkungen ab. Anstatt dessen setzte die Bf. auf diverse Nahrungsergänzungsmittel, Rang Dröl / Yogasitzungen und Naturheiltherapie-Behandlungen. Für diese Maßnahmen lagen weder ärztliche Verordnungen noch ein Therapieplan noch anteilige Kostenersätze durch den Sozialversicherungsträger vor.

Die Bf. machte für das Jahr 2013 € 12.284,66 abzüglich ausbezahltem Pflegegeld (€ 2.064,96), Zuzahlungen ihrer privaten Krankenzusatzversicherung für zwei Reha-Aufenthalte (€ 885,36) und Haushaltsersparnis (€ 313,80), d.s. € 9.020,54, als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt geltend. Darin enthalten waren neben Kosten für Medikamente und Behandlungsbeiträge inkl. Fahrtkosten zu Krankenhäusern bzw. Behandlungen in Höhe von insgesamt € 4.685,17, Zuzahlungen zu zwei Reha-Aufenthalten in Höhe von € 738,36, pflegebedingte Kosten (Mobile Hilfe und Betreuung, Kompressen, Pflaster, Pflasterentferner) in Höhe von € 143,54, Nahrungsergänzungsmittel (Moringa, Krebswasser, etc.) in Höhe von € 815,58, Naturheiltherapie (inkl. Fahrtkosten) in Höhe von € 674,04, eine Massagebank und ein Drehsessel für Rang Dröl in Höhe von € 151,99, Yoga (inkl. Fahrtkosten) in Höhe von € 3.662,98, Winterdienst in Höhe von € 750,00 (davon € 250,00 betreffend das Jahr 2012) und Dienstleistungsschecks in Höhe von € 663,00.

Für das Jahr 2014 machte die Bf. € 4.796,50 (€ 8.208,10 abzüglich Pflegegeld in Höhe von € 3.411,60) als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt geltend. Darin enthalten waren neben Kosten für Medikamente und Behandlungsbeiträgen inkl. Fahrtkosten in Höhe von insgesamt € 3.191,85, Nahrungsmittel, Nahrungsergänzungsmittel und Drogerieartikel (z.B. Anthozym Petrasch, Aprikosenkerne, Aprikosenextrakt, MMS Gold Lebensmineral, Shampoo, Gesichtscreme, Deo, 3-B-Fit Kapseln, 3 Arginin Kapseln, Zahncreme, Kokosblütenzucker, Molkedrink, etc.) in Höhe von € 819,34, Naturheiltherapie (inkl. Fahrtkosten) in Höhe von € 2.266,80, Energiestab in Höhe von € 103,33, Bücher in Höhe von € 138,94, Yoga (inkl. Fahrtkosten) in Höhe von € 636,08, Winterdienst in Höhe von € 375,00, Dienstleistungsschecks in Höhe von € 316,20, Sehhilfen in Höhe von € 217,50 und Kosten für Zahnbehandlung in Höhe von € 143,11.

Die Bf. erwarb die Dienstleistungsschecks in den Monaten Mai und Juni 2013 sowie November und Dezember 2014. Sie bezahlte damit für diverse im Haushalt anfallende Arbeiten.

Die Bf. bezog in beiden verfahrensgegenständlichen Jahren ein verfügbares Einkommen (ohne Berücksichtigung des Pflegegeldes) von über € 3.500 monatlich.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich – soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – aus dem Parteivorbringen, den von der Bf. vorgelegten Unterlagen sowie dem sonstigen Akteninhalt.

Die festgestellten Beträge ergeben sich aus folgenden Belegen:

2013:

Medikamente und Behandlungsbeiträge inkl. Fahrtkosten: 3a, 5b, 7, 11, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 43, 44, 45, 46, 47, 49, 50, 51, 53, 56, 57 (in Höhe von € 44,95), 58, 61, 62, 63, 64, 66, 67, 68, 70, 71, 72, 74, 76, 77, 78, 80, 82, 84, 85, 86, 87, 89

pflegebedingte Kosten: 22, 23, 52, 55, 57 (in Höhe von € 3,10), 65, 38

Nahrungsergänzungsmittel: 39, 42, 48, 59, 60, 69, 73, 75, 79, 83

Naturheiltherapie: 21

Massagebank für Rang Dröl und Drehsessel: 40, 41

Yoga: 44

Winterdienst: 90-92

Dienstleistungsschecks: 24-28

2014

Medikamente und Behandlungsbeiträge inkl. Fahrtkosten: 13, 14, 15, 17, 18, 20, 21, 22, 24, 25, 27, 28, 29, 31, 32, 33, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 64, 66, 77, 78, 79, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95

Nahrungsmittel, Nahrungsergänzungsmittel und Drogerieartikel: 19, 23, 26, 30, 34, 54, 55, 56, 57, 58, 60b, 62

Naturheiltherapie: 50, 67-76

Energiestab: 61a+b

Bücher: 16, , 59, 60a, 63a+b

Yoga (inkl. Fahrtkosten): 65

Winterdienst: 11, 12

Dienstleistungsschecks: 81-84

Sehhilfe: 70a, b, 96b, c

Zahnbehandlung: 96a

Seitens der Bf. wurde nicht einmal behauptet, dass Verordnungen, ein Therapieplan oder Zuzahlungen der Krankenkasse zu den vom Finanzamt nicht anerkannten Ausgaben vorlagen, sondern es wurde sogar angegeben, dass ärztliche Verordnungen für diese nicht möglich seien und nur eine erst nach dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum erstellte „ärztliche Bestätigung“ übermittelt, wonach eine durchgeführte paramedizinische Therapie, außer einer Chemotherapie, als einzig übrigbleibende Möglichkeit erscheine, die einen Versuch einer Behandlung wert gewesen sei, da bei beiden das Ergebnis nicht absehbar sei. Damit wurde nicht einmal eine Empfehlung der konkret durchgeführten Maßnahmen durch einen Arzt nachgewiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 34 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

„(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. (...)

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

(...)

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

(...)

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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.“

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 können anstelle des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996) idF BGBl. II Nr. 430/2010 lautet auszugsweise wie folgt:

*„§ 1 (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen
– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, [...] –
so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als
außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.*

(...)

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

(...)

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

(...)

- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

(...)

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z. 1) und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Z. 2 lit. a), nicht abgezogen werden.

Grundvoraussetzung für die Anerkennung eines Aufwandes als außergewöhnliche Belastung ist, dass die in § 34 Abs. 1 Punkt 1 bis 3 genannten Tatbildmerkmale (Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit, wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) kumulativ vorliegen. Fehlt – abgesehen von der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in den Fällen des § 34 Abs. 6 EStG 1988 – nur eines dieser Merkmale, kommt eine Anerkennung des Aufwandes unter dem Titel einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht.

§ 34 Abs. 3 EStG 1988 macht 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 27.09.2021, Ra 2020/15/0066, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (zuletzt z.B. 22.02.2023, Ro 2021/15/0005, mwN) führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0157, mwN). Die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme wird z.B. durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan oder durch Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger nachgewiesen (vgl. VwGH 30.3.2022, Ro 2020/13/0008; 12.9.2018, Ra 2017/13/0039; 28.10.2004, 2001/15/0164). Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss zudem auch der Höhe nach gegeben sein (vgl. VwGH 24.3.2021, Ra 2020/15/0029). Nicht jede Aufwendung und auch nicht alle Fahrtkosten, die einem positiven therapeutischen Zweck dienen, können als Heilbehandlungskosten im Sinne der Verordnung angesehen werden. Dies ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes oder des Verfassungsgerichtshofes. Kosten der Heilbehandlung umfassen etwa in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehende Kosten für Ärzte und Therapien (vgl. VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309), mit einer konkreten Heilbehandlung im Zusammenhang stehende ärztlich verordnete Medikamente (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254), ärztlich angeordnete Therapien oder Kuren (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169), etc. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen auch die Fahrtkosten zu derartigen Heilbehandlungen unter diesen Begriff (vgl. VwGH 23.1.2013, 2009/15/0094).

Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit sind nach einhelliger Rechtsmeinung nicht abzugsfähig (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 34 Rz 78 „Krankheitskosten“). Dazu zählen Aufwendung für allgemeine Stärkungsmittel, Vitaminpräparate, Nahrungsergänzungsmittel oder Körperpflegeprodukte, außer die Verwendung ist im Einzelfall medizinisch indiziert, was der Steuerpflichtige nachzuweisen hat. Eine ärztliche Verschreibung ist auch für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches medizinisches Personal erforderlich (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL, § 34 Anm. 78).

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).

In der Beschwerde wurde vorgebracht, dass die paramedizinischen Therapien viel erfolgreicher gewesen seien als die Chemotherapie und die Behandlungen von „ärztlichen Beratern“ und Ärzten empfohlen worden seien. „Ärztliche Verordnungen“ für alternative Methoden könne man von keinem Hausarzt oder Facharzt für Chemotherapie erhalten. Wenn ein an Krebs Leidender alles versuche, seine Krankheit zu besiegen, so sollte nach Ansicht der Bf. jedes

Mittel recht sein und steuerlich auch als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können. Es könne nicht von der Finanzbehörde bewertet werden, welche Behandlungen der Heilung bzw. Stabilisierung eines Krebsleidens dienlich seien oder nicht, weshalb – zumindest im Zweifel – alle geltend gemachten Kosten zur zweckentsprechenden Gesundheitsbehandlung als außergewöhnliche Belastungen zu werten seien.

Diese Ansicht widerspricht jedoch der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei Begünstigungstatbeständen die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt (vgl. VwGH 12.06.1990, 90/14/0100) und der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und zumindest glaubhaft zu machen sind (vgl. VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191, mwN).

Der Bf. ist freilich darin zuzustimmen, dass nicht von der Finanzbehörde bewertet werden kann, welche Behandlungen der Heilung bzw. Stabilisierung eines Krebsleidens dienlich sind. Deshalb verlangt die Judikatur den Nachweis der medizinischen Notwendigkeit einer Maßnahme z.B. durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan oder durch Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger.

Die von der Bf. vorgelegte ärztliche Bestätigung zur Vorlage beim Finanzamt vom 29. März 2016 wurde erst nachträglich verfasst und ist schon aus diesem Grund als Nachweis des Vorliegens außergewöhnlicher Belastungen nicht geeignet (vgl. z.B. VwGH 10.02.2016, 2013/15/0254 zu einer nach Ergehen der angefochtenen Bescheide verfassten ärztlichen Bestätigung).

Im Übrigen wurde in dieser Bestätigung nur ausgeführt, dass eine durchgeführte paramedizinische Therapie, außer einer Chemotherapie als einzig übrigbleibende Möglichkeit, die einen Versuch einer Behandlung wert gewesen sei, erscheine, da bei beiden das Ergebnis nicht absehbar sei. Es wurde nicht einmal angegeben, welche konkrete „paramedizinische Therapie“ das gewesen sei. Somit ist völlig unklar, welche der geltend gemachten Aufwendungen von dieser „paramedizinischen Therapie“ umfasst sein sollten. Ein solches Schreiben kann eine ärztliche Verordnung oder einen ärztlichen Therapieplan daher keinesfalls ersetzen. Es fehlen somit die für die Anerkennung der Kosten für Nahrungsergänzungsmittel, Naturheiltherapie, Energiestab („zur Harmonisierung und Belebung von Leitungswasser“), Bücher, Rang Dröl und Yoga erforderlichen Nachweise der medizinischen Notwendigkeit.

Im Übrigen handelt es sich bei dem angeblich für Rang Dröl angeschafften Stuhl um einen handelsüblichen Drehstuhl (erworben bei Pagro), der auch für Menschen ohne Behinderung genauso verwendbar ist. Diesbezüglich liegt eine bloße Vermögensumschichtung, die generell

eine Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung ausschließt, vor. Das gleiche gilt für die Massageliege.

Die geltend gemachten Bücher fallen außerdem weder unter die Begriffe „Hilfsmittel“ noch „Heilbehandlung“.

In der Beschwerde wurde moniert, dass nicht begründet sei, warum die Zuzahlungen der Merkur Versicherung für die Reha-Aufenthalte nicht absetzbare Kosten sein sollten. Hier liegt offensichtlich ein Missverständnis vor. Dass die Zuzahlungen, welche die Bf. erhalten hat, keine Belastungen ihrerseits darstellen können, liegt auf der Hand. Dem Grunde nach abzugsfähig sind hingegen die Kostenbeiträge für die beiden Reha-Aufenthalte in Höhe von je € 369,18, die die Bf. geleistet hat. Da jedoch die Zuzahlungen seitens der Merkur-Versicherung an die Bf. in Höhe von je € 442,68 und die Haushaltsersparnis die von der Bf. zu leistenden Beiträge überstiegen, sind letztlich keine von der Bf. zu tragenden Kosten für die Reha-Aufenthalte – und insofern auch keine außergewöhnlichen Belastungen – angefallen. Mangels zu berücksichtigender Belastungen erfolgte auch keine Kürzung der anerkannten Kosten der Heilbehandlung um die mit den Reha-Aufenthalten zusammenhängenden Kostenbeiträge der privaten Versicherung und Haushaltsersparnis.

Gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung (d.s. Krankendiätverpflegung, Kfz-Kosten, nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) nicht um eine pflegebedingte Geldleistung zu kürzen. Das von der Bf. bezogene Pflegegeld (2013: € 2.064,96; 2014: € 3.411,60) wurde daher von der belangten Behörde zu Recht nicht von den dem Grunde nach anerkannten Kosten in Abzug gebracht. Nur die im Jahr 2013 geltend gemachten pflegebedingten Kosten in Höhe von € 143,54, welche durch das Pflegegeld abgedeckt sind, konnten nicht zusätzlich zum Pflegegeld berücksichtigt werden.

Eine Belastung gilt gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 dann als außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Das Tatbildmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, d.h. außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebensführung (Doralt, Einkommensteuer, Kommentar, Band III, Tz 29 zu § 34). Generell gelten Aufwendungen immer dann als außergewöhnlich im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988, wenn diese über dem Rahmen dessen liegen, was Steuerpflichtige ähnlicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse für solche Aufwendungen auszugeben pflegen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen auftreten, sind keine außergewöhnliche Belastung (Doralt, aaO, Tz 32).

Keine Kosten der Heilbehandlung bilden daher Aufwendungen für Lebensmittel und Körperpflege, die auch bei gesunden Personen anfallen. Insofern liegen gemäß § 20 Abs. 1

EStG 1988 nichtabzugsfähige Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen bzw. für die Lebensführung vor.

Den zusätzlich geltend gemachten Ausgaben für Nahrungsmittel (wie z.B. Kokosblütenzucker, Molkedrink, etc.) und Drogerieartikel (wie z.B. Shampoo, Gesichtscreme, Deo, Zahncreme, etc.) fehlt nicht nur der Nachweis der medizinischen Notwendigkeit, sondern auch das Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Eventuell über jene bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen auftretenden Aufwendungen hinausgehende Kosten für Lebensmittel, werden durch den in den Einkommensteuerbescheiden der Bf. antragsgemäß berücksichtigten Pauschalbetrag gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung abgegolten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände eine Belastung nach sich ziehen, die für eine Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 in Betracht kommt. Insbesondere sind Aufwendungen für eine Haushaltshilfe kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob eine Einkommens- oder Vermögenssituation vorliegt, bei der die Beschäftigung einer Haushaltshilfe ohnehin üblich ist (vgl. das Erkenntnis vom 16. Dezember 2003, 2003/15/0021). Bei kranken oder pflegebedürftigen Personen kann allerdings auch in diesen Fällen insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die für eine normale Haushaltshilfe hinausgeht (vgl. VwGH 10.02.2016, 2013/15/0254). Die Beschäftigung einer Hausgehilfin im Haushalt einer alleinstehenden Person kann nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn die alleinstehende Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf (VwGH 20.11.1996, 94/15/0141).

Vergleichsmaßstab für die Beurteilung der Einkommensverhältnisse ist das gesamte Einkommen, über das ein Steuerpflichtiger wirtschaftlich verfügen kann und nicht das für die Ermittlung des Selbstbehaltes relevante einkommensteuerpflichtige Einkommen, wobei auch der Familienstand zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 11.05.1993, 90/14/0019).

In der Beschwerde wurde vorgebracht, die Behörde habe mangels anderslautender Befunde davon auszugehen, dass der Winterdienst wohl nicht von der Einschreiterin persönlich durchgeführt werden könne. Damit wird allerdings die Rechtslage verkannt. Es hat nämlich der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 12.06.1990, 90/14/0100).

Der alleinstehenden Bf. stand ein verfügbares monatliches Einkommen von über € 3.500 zur Verfügung. Im Jahr 2013 wendete sie insgesamt € 750 (davon € 250 betreffend das Jahr 2012)

für Winterdienst und € 663 für Haushaltshilfe auf. Im Jahr 2014 waren es € 375 für Winterdienst und € 316,20 für Haushaltshilfe.

Aufwendungen für Winterdienst und die Beschäftigung einer Haushaltshilfe im vorliegenden Ausmaß sind bei einem frei verfügbaren monatlichen Einkommen einer alleinstehenden Person von mehr als € 3.500 nicht außergewöhnlich.

Die verrichteten Tätigkeiten gingen nicht über die Betreuung eines „normalen Haushalts“ hinaus, sodass die Aufwendungen auch insofern nicht das Kriterium der Außergewöhnlichkeit erfüllen. Es kann daher dahin gestellt bleiben, ob die Aufwendungen die Bf. zwangsläufig getroffen haben, weil sie für die Verrichtung der Hausarbeit bzw. die Räumung des Gehsteigs im Winter auf Unterstützung angewiesen war.

Die Kosten für Sehhilfen und für Zahnbehandlung stellen zwar Krankheitskosten dar, stehen aber in keinem Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung, weshalb sie nicht gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können, sondern nur bei Übersteigen des nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehalt abzugsfähig wären. Da dieser jedoch nicht überschritten wurde, sind die beantragten Kosten nicht abzugsfähig.

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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 9. November 2023