

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17.Dezember 2023 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 16. November 2023 betreffend Einkommensteuer 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der am 2.10.2023 eingebrachten Einkommensteuererklärung für 2022 wurden Krankheitskosten iHv EUR 19.959,68 als außergewöhnliche Belastungen erklärt.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 5.10.2023 wurde unter anderem ersucht Rechnungen für Heilbehelfe sowie ärztliche Verordnungen bzw. Behandlungspläne als Nachweis für die beantragten Aufwendungen nachzureichen.

Mit Schreiben vom 30.10.2023 wurde das Ersuchen um Ergänzung zum Teil beantwortet und Rechnungen zu den Krankheitskosten übermittelt. Ärztliche Verordnungen oder Behandlungspläne wurden nicht vorgelegt.

Am 16.11.2023 wurde der Einkommensteuerbescheid 2022 erlassen. Dabei wurden Krankheitskosten iHv EUR 12.5749,52 als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

Mit Schriftsatz vom 17.12.2023 erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde. Darin beantragte sie die zusätzliche Berücksichtigung von EUR 4.390,00 für die Miete und den Kauf eines Repuls-Tiefenstrahler als außergewöhnliche Belastung. Als Begründung bringt die Beschwerdeführerin dabei Folgendes vor:

„Bei diesem Gerät handelt es sich um ein Therapiegerät, welches auf Basis von kaltem Rotlicht eine lokale entzündungshemmende und schmerzreduzierende Wirkung hat und auch in Europa als Medizinprodukt zugelassen ist. Studien belegen diese Wirksamkeit. Ich selbst leide an einer Chronischen Polyarthrititis und habe eine Basistherapie (Kortison + Enbrel-Fertigspritze) dauerhaft ärztlich verordnet bekommen. Zusätzlich hat mir mein Rheumatologe die Anwendung dieses Gerätes für lokale Entzündungen und Schmerzen insbesondere in den Fingergrundgelenken, welche durch die Basistherapie nicht so gut angesprochen werden können, angeraten. Tatsächlich habe ich mit diesem Therapiegerät dann entsprechende Behandlungserfolge erzielt. Eine solche Behandlung kann bei einigen Rheumatologen ambulant durchgeführt werden, alternativ, dazu, vor allem wenn von einem längerfristigen und dauerhaften Bedarf auszugehen ist (Autoimmunerkrankungen wie die Chronische Polyarthrititis bestehen ja grundsätzlich lebenslang), bietet sich die Miete, oder allenfalls auch die Anschaffung eines solchen Gerätes an, da dadurch natürlich auf lange Sicht die Behandlungskosten gegenüber einer solchen Behandlung, wenn sie dauerhaft ärztlich ambulant durchgeführt wird, deutlich reduziert sind. Da dieses Gerät bzw. die Behandlung sehr teuer ist, und die Kosten von den Krankenkassen nicht übernommen werden, kommt es als Standardbehandlung leider nicht infrage. Es ist daher sehr wohl eine wirksame Therapie bzw. Heilbehandlung durch die Anwendung dieses Gerätes gegeben. [...]“

Mit Anbringen vom 13.1.2024 legte die Beschwerdeführerin noch eine ärztliche Bestätigung vor. Der behandelnde Arzt führt in dieser Bestätigung wie folgt aus.

*„Ich bestätige, dass Frau ***Bf1*** - Soz.Vers.Nr. ***XXX*** - meine Patientin ist. Bei ihr besteht eine Chronische Polyarthrititis mit einer Hauptsymptomatik in den Fingergrundgelenken beidseits. Zur Behandlung habe ich eine Kombinationstherapie bestehend aus einer niedrigen, täglich einzunehmenden Kortisondosis (Prednisolon 2,5mg - 5 mg/Tag) sowie weiters ein Biologikum (Enbrel 50 mg Fertipen; wöchentliche subkutane Injektion) als Basistherapie verordnet. Auf die Behandlung durch diese Medikamente spricht Frau Mag. ***Bf-Nachname*** gut an, sodass es dadurch gelungen ist, eine weitgehende Remission ihrer Krankheitsaktivität zu erreichen. Allerdings berichtet sie von einer verbleibenden Restsymptomatik in den Händen, die sie selbst durch die Anwendung eines Repuls-Tiefenstrahlers regelmäßig (ca. 3 x / Woche) mit Erfolg behandelt. Dieser ist als Medizinprodukt zugelassen und entfaltet seine lokale entzündungshemmende und schmerzstillende Wirkung infolge eines kalten Rotlichts auf das betroffene Gewebeareal. Einige Ärzte bieten diese Therapie auch ambulant an. Frau Mag. ***Bf-Nachname*** hat sich jedoch entschlossen, selbst ein Repuls-Gerät anzuschaffen. Da eine chronische Polyarthrititis lebenslang besteht, müssen die Medikamente auch lebenslang eingenommen (bzw. gespritzt) werden. Ebenso ist davon auszugehen, dass es für sie immer wieder über längere Zeiträume hinweg - je nach Intensität ihrer Beschwerden - hilfreich sein wird, den Repuls-Tiefenstrahler zusätzlich lokal anzuwenden. Allgemein kann festgehalten werden, dass die therapeutische Anwendung des Repuls-Tiefenstrahlers aus fachärztlicher Sicht bei einigen Patienten als Ergänzung zu der*

bestehenden Kombinations- bzw. Basistherapie sinnvoll ist, diese aber naturgemäß nicht ersetzen kann. Einer breiteren Anwendung des Repuls-Tiefenstrahlers stehen die damit verbundenen hohen Kosten entgegen, die auch nicht von der Österreichischen Gesundheitskasse übernommen werden.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.1.2024 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Als Begründung führte die belangte Behörde wie folgt aus:

„Für die Anerkennung von Krankheitskosten als ag Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nicht ärztliches Personal (zB Physiotherapeuten) sind grundsätzlich nur dann als ag Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der SV ersetzt werden. (Rz 902b LStR). In dem am 13.01.24 vorgelegten Schreiben wird ua folgendes ausgeführt_ "Allgemein kann festgehalten werden, dass die therapeutische Anwendung des Replus-Tiefenstrahlers aus fach ärztlicher Sicht bei einigen Patienten als Ergänzung zu der bestehenden Kombinations- bzw. Basistherapie sinnvoll ist, diese aber naturgemäß nicht ersetzen kann. Einer breiten Anwendung des Repuls-Tiefenstrahlers stehen die damit verbunden hohen Kosten entgegen, die auch nicht von der ÖGK übernommen werden." Da der Replus-Tiefenstrahler weder ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von ÖGK ersetzt wurden war die Beschwerde abzuweisen.“

Mit Eingabe vom 16.2.2024 stellte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag. Als begründende Ergänzung bringt sie darin das Folgende vor:

„Die Bestimmung im Steuerrecht zur steuerlichen Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen fußt darauf, dass - wenn auch nur im eingeschränkten Rahmen durch die Vorgabe der sehr hohen Selbstbehalte - ein Ausgleich geschaffen werden soll, zwischen einem Steuerpflichtigen, der eine außergewöhnliche Belastung zu tragen hat und einem Steuerpflichtigen, der keine solche Belastung zu tragen hat. In meinem Fall ist es evident, dass ich krankheitsbedingt eine solche Belastung zu tragen habe. Die Miete und folglich Anschaffung eines Repuls-Tiefenstrahlers ist

- a. mir ärztlich empfohlen worden*
- b. ist in meinem Fall als ergänzende Therapie sinnvoll und wirksam*
- c. Der Repuls-Tiefenstrahler ist ein anerkanntes und zugelassenes Medizinprodukt*

Bei der Abweisung der Beschwerde wurde begründet, dass a) keine ärztliche Verordnung vorliegt und b) die Kosten von den Krankenkassen nicht übernommen werden.

Dazu ist festzuhalten, dass es sich bei der Anwendung des Repuls-Tiefenstrahlers nicht um eine Standardtherapie handelt. Eine Anwendung ist daher nur individuell möglich und kann aufgrund der hohen Kosten auch gar nicht ärztlich verordnet werden. Dass die Krankenkassen die Kosten nicht übernehmen, ist kein Argument für die Abweisung der Beschwerde, ganz im Gegenteil.

Die Argumentation, ob nun ärztlich empfohlen oder ärztlich verordnet, geht am Punkt vorbei. Tatsache ist, dass ich die hohen Kosten tragen musste und die Therapie in meinem Fall als Ergänzung zu meiner Standardtherapie wirksam und hilfreich für mich ist.

Ich beanstande daher die Abweisung und halte fest, dass diese rechtswidrig ist, da sie mir den steuerlichen Ausgleich infolge meiner bestehenden hohen außergewöhnlichen Belastung verwehrt“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin leidet an einer Chronischen Polyarthrit mit einer Hauptsymptomatik in den Fingergrundgelenken.

Als Ergänzung zur ärztlich verschriebenen Basistherapie hat sich die Beschwerdeführerin auf Anraten des behandelnden Arztes zunächst einen Repuls-Tiefenstrahler zur Behandlung gemietet. Dafür sind Mietaufwendungen von EUR 1.650,00 angefallen.

Schlussendlich hat die Beschwerdeführerin einen Tiefenstrahler erworben. Die Anschaffungskosten betrugen EUR 2.740,00.

Die Verwendung des Repuls-Tiefenstrahlers wurde vom behandelnden Arzt nicht verordnet, sondern lediglich als Ergänzung zur schulmedizinischen Therapie empfohlen.

Die Behandlung mit dem Tiefenstrahler erfolgte auch nicht im Rahmen einer Therapie unter ärztlicher Aufsicht, für die ein vorab definierter Behandlungsplan erstellt wurde.

Die Kosten für den Repuls-Tiefenstrahler werden nicht von der Österreichischen Gesundheitskasse übernommen.

Die Behandlung mit dem Tiefenstrahler führte zur Linderung der Beschwerden bei der Beschwerdeführerin.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich für das Bundesfinanzgericht unzweifelhaft aus dem vorgelegten Verwaltungsakten und beruht insbesondere auf den Vorbringen der Beschwerdeführerin und der vorgelegten ärztlichen Bestätigung.

Die Aufwendungen für die Miete und die Anschaffung des Tiefenstrahlers ergeben sich unzweifelhaft aus den vorgelegten Rechnungen, die von der Beschwerdeführerin dem Finanzamt vorgelegt wurden.

Dass der behandelnde Arzt die Behandlung nicht verordnet, sondern lediglich empfohlen bzw. angeraten hat, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht unzweifelhaft aus dem vorgelegten Arzt schreiben und auch aus der Beschwerde und dem Vorlageantrag der Beschwerdeführerin.

Das Finanzamt hat in seinem Vorhalt vom 5.10.2023 explizit ärztliche Verordnungen oder Behandlungspläne abverlangt. Solche wurden von der Beschwerdeführerin nicht vorgelegt. Es wurde lediglich die nachträglich erstellte, oben zitierte ärztliche Bestätigung vorgelegt. Daher kommt das Bundesfinanzgericht zur obigen Feststellung, dass es weder eine ärztliche Verordnung noch Behandlungspläne im Zusammenhang mit dem Tiefenstrahler gegeben hat.

Die Feststellung, dass die Behandlung mit dem Tiefenstrahler zur Linderung der Beschwerden geführt hat, beruhen auf den glaubhaften Schilderungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerde und im Vorlageantrag.

Aus diesen Gründen konnte das Bundesfinanzgericht den oben festgestellten Sachverhalt seiner rechtlichen Beurteilung zugrunde legen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Bestimmung des § 34 EStG über die außergewöhnlichen Belastungen lautet wie folgt:

„§ 34. (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 Euro10%.

mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht*
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 312 Euro jährlich erzielt*
- für jedes Kind (§ 106).*

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

[...]“

Nach der oben zitierten Bestimmung kann eine Ausgabe nur dann als außergewöhnliche Belastung qualifiziert werden, wenn sie außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt. Diese drei Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein.

Im vorliegenden Fall ist insbesondere die Frage strittig, ob die Kosten der Behandlung der Leiden der Beschwerdeführerin mithilfe des Repuls-Tiefenstrahler zwangsläufig erwachsen sind

und somit zum einen die Miete und zum anderen die schlussendlichen Anschaffungskosten für den Tiefenstrahler als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung die folgenden Grundsätze entwickelt:

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt 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 ist (vgl. VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0157; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

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 22.2.2023 Ro 2021/15/0005; 12.9.2018, Ra 2017/13/0039; 28.10.2004, 2001/15/0164).

Der Verwaltungsgerichtshof hat demnach nicht sämtliche Heilbehandlungen oder medizinische Hilfsmittel, die einer Verbesserung einer Krankheit oder Behinderung dienen könnten bzw. einen positiven therapeutischen Zweck haben, als Hilfsmittel oder Heilbehandlung iSd § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (BGBl Nr. 303/1996) qualifiziert. Es handelt sich dabei stets um Aufwendungen, die mit ärztlich verordneten Maßnahmen oder institutionellen Betreuungsformen in unmittelbarem Zusammenhang stehen (VwGH 22.2.2023, Ro 2021/15/0005).

Wie im Sachverhaltsteil festgestellt, wurde die Behandlung mit dem Repuls-Tiefenstrahler nicht verordnet, sondern vom behandelnden Arzt zusätzlich zur schuldmedizinischen Behandlung angeraten bzw. empfohlen. Es wurde der Beschwerdeführerin vorab auch kein ärztlicher Therapieplan verordnet, der anschließend unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführt wurde. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin die Anwendung selbst zu Hause durchgeführt.

An dieser Einschätzung kann auch die nachträglich dem Finanzamt übermittelte ärztliche Bestätigung nichts ändern, da diesem Schreiben nicht der Charakter einer ärztlichen Verordnung zukommt (vgl zB BFG 28.10.2020, RV/2101308/2019).

Auch wenn die Tiefenstrahlerbehandlung zu einer Linderung der Beschwerden bei der Beschwerdeführerin geführt hat, können die Ausgaben für die Miete und die Anschaffung nach den von der höchstgerichtlichen Judikatur entwickelten Voraussetzungen nicht als außergewöhnliche Belastungen in Abzug gebracht werden (vgl zB BFG 28.10.2020, RV/2101308/2019).

Hinsichtlich den Anschaffungskosten für den Tiefenstrahler ist darüber hinaus zusätzlich die vom Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung vertretene Gegenwerttheorie zu beachten.

Hierzu hält der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung fest, dass unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 grundsätzlich nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen sind, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind daher in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, da in diesem Fall zumeist ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, also eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0029; VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0157; VwGH 27.2.2014, 2011/15/0145).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann allerdings geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (z.B. deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172, und 29.7.2010, 2010/15/0003).

Beim streitgegenständlichen Tiefenstrahler handelt es sich nicht um ein Wirtschaftsgut, dass nur für eine bestimmte individuelle Person verwendbar ist oder wegen seiner spezifischen Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert hat. Auf der Homepage der Herstellerfirma ist ersichtlich, dass der Tiefenstrahler nicht nur von kranken Menschen genutzt werden kann, sondern auch von Sportlern zur Regeneration verwendet wird (vgl. <https://repuls.at/referenzenerfahrungsberichte/>, eingesehen am 16.1.2025).

Außerdem kann der Tiefenstrahler nach Herstellerangaben auch zur Behandlung von Tieren verwendet werden und hat daher einen denkbar weiten Anwendungsbereich, der weit über eine spezifische und individuell angepasste Anwendung bei einer kranken Person hinausgeht (vgl. hierzu auch UFS 17.6.2013, RV/0422-K/11).

Zusätzlich zur fehlenden ärztlichen Verordnung bzw der fehlenden Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger können die Anschaffungskosten für den Tiefenstrahler auch deswegen nicht abgesetzt werden, da es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Fall nicht zu einem endgültigen Mittelabfluss gekommen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das Erkenntnis beruht auf der zitierten, ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Jänner 2025