

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Spann & Freund Steuerberatungs GmbH, Paulinengasse 4 Tür 1-3, 1180 Wien, über die Beschwerden vom 17. August 2022 bzw. vom 03.02.2023 gegen die Bescheide des ***FA*** DS ***1*** vom 21. Juni 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 und 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabengutschriften entsprechen jenen der Beschwerdeentscheidung v.28.02.2023 für das Jahr 2020 bzw. jener vom 28.03.2023 für das Jahr 2021 und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Ob bei der Beschwerdeführerin (Bfin.) Kosten als außergewöhnliche Belastung im Beschwerdezeitraum 2020 und 2021 mit oder ohne Selbstbehalt steuerlich abzugsfähig waren, war vom Gericht für den Beschwerdezeitraum 2020 und 2021 zu beurteilen.

I. Verfahrensgang

Die Bfin. brachte per Finanzonline beim zuständigen Finanzamt die Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung** für die Jahre 2020 und 2021 ein. Darin wurden ua. von ihr außergewöhnliche Belastungen bei ihrer eigenen Behinderung (50 %) in Höhe von zunächst € 3.552,68 (später dann auf 3.304,34 korrigiert) für 2020 bzw. in der Höhe v. € 2.503,49 für 2021 beantragt.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde kam es in der Folge zu mehreren **Vorhalteverfahren**:

2020	Vorhalt v. 11.03.2022
	Vorhaltsbeantwortung v. 25.03.2022
	Vorhaltsbeantwortung v.04.04.2022

Dabei wurde die Bfin aufgefordert, eine Kostenaufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen belegmäßig nachzuweisen sowie ärztliche Atteste des behandelnden Arztes/der Therapeuten nachzureichen.

Einkommensteuerbescheid 2020 v. 21.06.2022

In der Begründung des FAÖ wurde **ua.** für das Jahr 2020 ausgeführt:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wurden nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 5.071,08 Euro.

Fristverlängerungsantrag v. 21.07.2022 über FinanzOnline durch die stl. Vertretung betreffend Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 (bis 19.08.2022):

Am **17.08.2022** wurde rechtzeitig innerhalb der verlängerten Frist **Beschwerde** erhoben. Dabei legte die stl. Vertretung per FON im Anhang eine adaptierte Aufstellung der ao Belastung von EUR 3.304,34 sowie ein ärztliches Attest von Herrn Dr. ***24*** bei: *„Heilbehandlungskosten sind unserer Rechtsansicht nach auch Kuren, Therapien und Medikamente, sofern sie der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung der Erkrankung dienen. Gemäß ärztlichen Attest sind die angeführten Kosten infolge der schweren Grunderkrankung laufend erforderlich, um eine Linderung zu erreichen. Beispielsweise war Dr. ***12*** Labor bei der Blutabnahme von Dr. ***24*** verordnet, die anlässlich der übermittelten Belege beinhalten auch eine Verordnung von € 680, der ***11*** ist eine Reha Onkologie Brustkrebs. Wir merken an, dass gegen den EST Bescheid 2019 bez. ao.Belastung 2019 ein Antrag an das BFG gestellt wurde. Wir danken für Ihre Bemühungen. Mit freundlichen Grüßen!“*

Weitre Vorhalte des FAÖ für 2020	Vorhalt v. 14.11.2022(Kur und Physioth.)
----------------------------------	--

	Vorhaltsbeantwortung v.16.12.2022 zu Physioth.und Reha) sowie Zahlungsnachweise und ärztliches Attest
	Vorhalt v. 21.01.2023-ÖGK-Ersätze
	Vorhaltsbeantwortung v.03.02.2023
	Vorhalt v. 27.02.2023

Beschwerdevorentscheidung v. 28.02.2023 für das Jahr 2020

Die Abgabenbehörde berücksichtigte schließlich nach einem umfangreichen Vorhalteverfahren und diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortungen (siehe Verfahrensabschnitt) in der Beschwerdeentscheidung v. 28.02.2023 für das Jahr 2020 aus dem Titel der ao.Belastung ohne Selbstbehalt (Kennzahl 476 lt. L 1 Formular) insgesamt € 442,62 sowie solche mit Selbstbehalt (Kennzahl 730) in der Höhe v. € 1.205,11 (allerdings lagen diese unter dem Selbstbehalt v. € 5.044,45 und wirkten sich steuerlich nicht aus).

In der Begründung wurde dazu ausgeführt:

*„Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche 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. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Krankheitskosten sind nur insofern zusätzlich unter dem Titel der Hilfsmittel und Heilbehandlungen gern. § 4 VO BGBl. iVm § 35 EStG 1988 anzuerkennen, als ein direkter Zusammenhang mit der Krankheit, wobei für die einzelne Erkrankung ein Ausmaß von mindestens 25% Erwerbsminderung festgestellt werden muss, hergestellt werden kann. Laut Sachverständigengutachten des "Sozialministeriumservice" wurde bei Ihnen eine 50%ige Erwerbsminderung, für Ihre Erkrankung "Brustkrebs links", festgestellt. Es können daher nur Kosten, welche in direktem Zusammenhang mit dieser Erkrankung stehen, als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden (Bepanthen und Leukoplast Leukomed, Lymphdrainage und ***4***). Bezüglich der Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel, Vitamine, Schüsslersalze, Chinesische Entgiftungspflaster etc. wird festgestellt, dass Aufwendungen für Stärkungsmittel und nicht medizinische Produkte generell zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zählen, die lediglich im Rahmen einer ärztlichen Verordnung abzugsfähig sein können. Die beantragten Aufwendungen sind somit nicht unter den Begriff Krankheitskosten zu subsumieren sind, selbst wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können. Die Kosten für das*

Laboratorium ***12*** für eine NT-ProBNP-Untersuchung betreffen eine mögliche Herzerkrankung, diese Kosten sind daher nur unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abzugsfähig. Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nicht ärztliches Personal (z.B. Physiotherapeuten, Osteopathen u. dergl.) sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt wurden. Einer nachträglich durch den Hausarzt ausgestellte Bestätigung kommt keiner Verordnung gleich. Diese ist vielmehr vor Beginn einer Behandlung auszustellen. Dies gilt auch für Kosten im Zusammenhang mit Kuraufenthalten oder kurähnlichen Aufenthalten oder Behandlungen. Die Kosten für Physiotherapie, Dr. ***12*** Labor, und ***9*** Kurzentrum wurden, nachdem weder eine ärztliche Verordnung Vorgelegen ist, noch Kostenersätze durch die Sozialversicherung geleistet wurden, als Krankheitskosten unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anerkannt. Die Kosten für die osteopathischen Behandlungen waren nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und -Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen können wir nur zu einem Viertel berücksichtigen. Liegt der Gesamtbetrag Ihrer Einkünfte über 36.400 Euro verringert sich der Betrag weiter. Dafür verwenden wir die oben angeführte Formel. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 5.044,45 Euro.“

Vorlageantrag v.10.03.2023 für das Jahr 2020

„Sehr geehrte Damen und Herren! Ich lege innerhalb der offenen Frist gegen den Bescheid 2020 das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Ich beantrage die außergewöhnlichen Belastungen für meine 50%ige Behinderung auf Grund der tatsächlichen Kosten in Höhe von € 3.304,34 zu berücksichtigen. Da bei mir eine Krankheit vorliegt, sind gemäß §34 EstG RL 902c Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen zu berücksichtigen, da ich diese teilweise selber zahlen musste. Im Anhang lege ich Ihnen meine Kostenaufstellung, mein ärztliches Attest von Herrn Dr. ***24*** sowie eine Begründung von Frau MSc ***3***, bestätigt von Herrn Dr. ***24***. Ich ersuche um antragsgemäße Erledigung und bedanken mich für Ihre Bemühungen. Mit freundlichen Grüßen, die Bfin.“

Einkommensteuerbescheid 2021 v. 09.01.2023:

In der Begründung des FAÖ wurde **ua.** für das Jahr 2021 ausgeführt:

„Sie haben uns trotz Erinnerung keine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung übermittelt, obwohl Sie dazu gemäß § 42 EStG 1988 verpflichtet sind. Wird der Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung nicht nachgekommen, ist das Finanzamt zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO berechtigt. Ihre Veranlagung erfolgte daher auf Basis der uns vorliegenden Informationen (Lohnzettel Ihres Arbeitgebers, Kontrollmitteilungen, automatisch übermittelte Sonderausgaben, etc.)“

Beschwerde v.03.02.2023 für das Jahr 2021

„Sehr geehrte Damen und Herren, im Aufträge und in Vollmacht bringen wir innerhalb offener Frist gegen den EST Bescheid 2021 das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Wir beantragen das Pendlerpauschale wie in den Vorjahren sowie die Beträge außergewöhnliche Belastung - die Kostenersatzes ÖGK sind in der beiliegenden Aufstellung bei der jeweiligen Position gleich abgezogen worden - laut FINON Eintragungen zu berücksichtigen. Die Begründungen entnehmen Sie den Beschwerden für die Jahre 2019 und 2020 sowie dem Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht. Aus unserer Sicht erscheint es sinnvoll, die Entscheidung über die gegenständlichen Beschwerde erst nach der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts der Vorjahre zu treffen. Unsere Mandantin wollte die Steuererklärung für 2021 erst nach Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes einreichen. Leider hat das Finanzamt allerdings bereits Schätzungsbescheide ohne Berücksichtigung jeglicher üblicher Ausgaben erlassen. Mit freundlichen Grüßen!“

2021	Vorhaltsbeantwortungen v. 10.03.2023 (Dok.31 -35)
-------------	--

Beschwerdevorentscheidung v. 28.03.2023 für das Jahr 2021

Für das Jahr 2021 wurden in der Beschwerdevorentscheidung v. 28.03.2023 aus dem Titel der ao.Belastung ohne Selbstbehalt (Kennzahl 476 lt. L 1 Formular) insgesamt € 549,47 sowie mit Selbstbehalt (Kennzahl 730) idHv. € 1.619,92 (allerdings lagen diese unter dem Selbstbehalt v. € 5.140,12 und wirkten sich steuerlich nicht aus) berücksichtigt. Der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wurde ebenfalls in beiden Jahren anerkannt.

*...(gleichlautende Begründung wie für 2020) .Laut Sachverständigengutachten des "Sozialministeriumservice" wurde bei Ihnen eine 50%ige Erwerbsminderung, für Ihre Erkrankung "Brustkrebs links", festgestellt. Es können daher nur Kosten, welche in direktem Zusammenhang mit dieser Erkrankung stehen, als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden (Bepanthen, Lymphdrainage und Amoena). Bezüglich der Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel, Vitamine, Schüsslersalze, Chinesische Entgiftungspflaster, FFP2-Masken etc. wird festgestellt, dass Aufwendungen für Stärkungsmittel und nicht medizinische Produkte generell zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zählen, die lediglich im Rahmen einer ärztlichen Verordnung abzugsfähig sein können. Die beantragten Aufwendungen sind somit nicht unter den Begriff Krankheitskosten zu subsumieren sind, selbst wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können. Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nicht ärztliches Personal (z.B. ***17***) sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt wurden. Eine ärztliche Verordnung ist vor Beginn einer Behandlung auszustellen. Dies gilt auch für Kosten im*

*Zusammenhang mit Kuraufenthalten oder kurähnlichen Aufenthalten oder Behandlungen. Die Kosten für Physiotherapie, Dr. ***12*** Labor, und ***9*** Kurzentrum wurden, nachdem weder eine ärztliche Verordnung Vorgelegen ist, noch Kostenersätze durch die Sozialversicherung geleistet wurden, als Krankheitskosten unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anerkannt. Die Kosten für die ***17***-Behandlungen waren nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 5.140,12 Euro.“*

Vorlageantrag v.21.04.2023 für das Jahr 2021

*„Sehr geehrte Damen und Herren! Ich lege innerhalb der offenen Frist gegen den Bescheid 2021 das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Ich beantrage die außergewöhnlichen Belastungen für meine 50% Behinderung auf Grund der tatsächlichen Kosten in Höhe von € 2.503,49 zu berücksichtigen. Da bei mir eine Krankheit vorliegt, sind gemäß §34 EstG RL902c Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen zu berücksichtigen, da ich diese teilweise selber zahlen musste. Im Anhang lege ich Ihnen meine Kostenaufstellung, mein ärztliches Attest von Herrn Dr. ***24*** sowie eine Begründung von Frau MSc ***3***, bestätigt von Herrn Dr. ***24***. Ich ersuche um antragsgemäße Erledigung und bedanke mich für ihre Bemühungen. Mit freundlichen Grüßen, die Bfin“.*

Die Abgabenbehörde legte den Beschwerdefall am **19.07.2023** dem Gericht vor.

Im Vorlagebericht des FAÖ ***23*** v. 19.07.2023 wurde Folgendes ausgeführt:

*„Für die einzelnen Aufwendungen bedeutet das Folgendes: Die osteopathischen Behandlungen bei Fr. ***3*** dienen lt. vorgelegter Bestätigung vorwiegend der Reduktion von Migräne und Verspannungskopfschmerzen und stehen daher in keinem Zusammenhang mit der vom SMS festgestellten Behinderung. Zudem liegt keine vor Antritt der Behandlung ausgestellte ärztliche Verordnung vor und wurden auch von Seiten der Sozialversicherung keine Ersätze geleistet. -) ***17***: Der eigenen Homepage der ***17***-Praktikerin lässt sich entnehmen, dass die Kraft von ***17*** in der Gesundheitsvorsorge (Prävention) liegt. Bei regelmäßiger Anwendung stärke ***17*** das Immunsystem und aktiviere die Selbstheilungskräfte des Körpers. Akute und chronische Beschwerden könnten so gut begleitet werden, indem gezielt Blockaden gelöst würden. Die Anwendung sei so vielschichtig wie der Mensch selbst und eigne sich für Menschen jeden Alters. Man kann daher nicht von ***12*** gezielten Heilbehandlung sprechen. Auch die allgemein gehaltene ärztliche Stellungnahme von ***24*** vom 15.09.2021 vermag daran nichts zu ändern. -) Private Kuren im ***9*** Gesundheitshotel: Die strengen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung eines Kuraufenthaltes (Verordnung vor Kurantritt, Ersätze Sozialversicherung, Vor-, Zwischen- und Abschlussuntersuchung durch einen Arzt, kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung) sind nicht erfüllt. Es können*

jedoch jene Therapien, die auch ansonsten ärztlich regelmäßig verordnet werden als zusätzliche Kosten anerkannt werden:

2020

„Therapiekosten € 365,06 - Heilmassage € 212,- - Unterwasser-Gymnastik Gruppe € 70,50 - Fahrtkosten € 82,56;

2021

„Therapiekosten € 374,56, Heilmassage € 243,- - Unterwasser-Gymnastik Gruppe € 49,- - Fahrtkosten € 82,56 -)

*Bei den Laboruntersuchungen im Laboratorium von Fr. Dr. ***12*** wurde jeweils der pro-bnp Wert, welcher zur Diagnose von Herzinsuffizienz relevant ist, bestimmt. Die Honorarnoten sind daher lediglich als Krankheitskosten mit Selbstbehalt abzugsfähig.*

*Dr. ***18***, FA für Orthopädie Ursächlich für die Behandlung bei Dr. ***18*** waren Beschwerden im Bereich des Bewegungsapparates, weshalb die Aufwendungen lediglich als allgemeine Krankheitskosten mit Selbstbehalt abzugsfähig sind.*

*Es wurde kein Nachweis erbracht, dass die physiotherapeutischen Behandlungen (Einzelheilgymnastik und Massagen) bei Fr. ***6*** iZm der festgestellten Behinderung stehen, weshalb die Honorarnoten lediglich als allgemeine Krankheitskosten mit Selbstbehalt abzugsfähig sind.*

Apotheke (siehe Beschwerdevorentscheidung)

*Pflegeprodukte sind generell nicht als Krankheitskosten abzugsfähig (Forever Living Aloe Vera, ***25***). Im Übrigen wird auf die Begründung in den Beschwerdevorentscheidungen verwiesen. Die Behörde beantragt daher den Beschwerden teilweise stattzugeben.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Für die Bfin., SVNr. ***2***, entstanden Kosten wegen einer Brustoperation und damit in Zusammenhang stehenden Therapien. Auf das SMS-Gutachten v. 23.01.2019 wird hingewiesen (siehe auch schon zu BFG RV/7101214/2022 v.08.11.2024).

Kostendarstellung der stl. Vertretung:

<i>Außergewöhnliche Belastung bei Behinderung 50%</i>	2020	2021
<i>Antrag (1) der stl. Vertretung</i>	3.552,68	2.503,49
<i>Antrag (2) der stl. Vertretung (Abänderung)</i>	3.304,34	

2020	
Detailpunkte lt. Abänderungsantrag stl. Vertretung	
	€
1) Apotheke	96,00
2) Artikel der Fa. „***4***“	163,55
3)***5*** etc.	36,00
4)Physiotherapie ***6*** ***7***	90,00
5)Therapiesitzung ***3*** ***8***	1560,00
6) Orthotherapie erst bezahlt 2020	0,00
7) Gesundheitshotel ***9*** Kurzentrum -***10***	522,00
8) Rehazentrum ***11***	329,91
9)Dr. ***12*** Labor	60,00
Zwischensumme 1 (ohne Fahrtkosten)	2.857,46
zuzüglich Fahrtkosten	446,88
Summe	3.304,34

	Detailpunkte lt. Abänderungsantrag	2021
		€
		Stl. Vertretung

1)	Apotheke	151,45
2)	Artikel der Fa. „***4***“	194,90
3)	***5*** etc.	36,50
4)	***19*** Lymphdrainage ***8***	234,99
5)	Therapiesitzung ***3*** ***8***	420,00
6)	***9*** Kurzenrum Dr. ***20***	632,50
7)	***16*** –Dipl. ***17***- Praktikerin	270,00
8)	***12*** /Labor	60,00
9)	Dr.***18*** ***22***,Orthopädie	104,99
	Zwischensumme 1	2.105,33
	zuzüglich Fahrtkosten	
zu 4)	***19*** Lymphdrainage ***8***	36 KM (0,42 €) x 9 = 136,08
zu 5)	***3*** ***8***	36 KM x 10 =151,20
zu 7)	***9*** Kurzenrum Dr. ***20*** (gemeint offenbar zu 6)	192 KM Hin-und Retourfahrt =80,64
zu 9)	Dr.***18*** ***22***,Orthopädie Hin-und Retourfahrt	36 KM x 2 = 30,24
	Zwischensumme2	398,16
Gesamt		2.503,49

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem elektronischen Rechtsmittelakt. Der Sachverhalt ist unstrittig.

Dabei setzte sich das Gericht mit allen im Verfahren vorgelegten Beweismitteln (siehe Vorlagebericht v. 19.07.2023) auseinander (umfangreiche Vorhalte und Vorhaltsbeantwortungen(siehe auch BFG RV/7101214/2022 v.08.11.2024).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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).

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

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.

§ 35 EStG 1988

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen; BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010

§ 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.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(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.

Erwägungen

Shiatsu-Therapien

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist strittig, ob die von der Bfin. aufgelisteten Aufwendungen für als Shiatsu-Therapien als außergewöhnliche Belastung bei der Berechnung der Einkommensteuer abgezogen werden können.

Nach der oben dargestellten Rechtslage können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen fallen darunter auch Kosten der Heilbehandlung.

Bei den Kosten für die Shiatsu-Therapien (Körpertherapie) handelt es sich nach der Verwaltungspraxis ohne weitere Überprüfung um Heilbehandlungen, wenn sie ärztlich verordnet wurden.

Grundsätzlich können daher derartige Kosten steuerlich auch ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt wurden.

Das Finanzamt stuft die Kosten für die Shiatsu-Therapien auf der Ebene der Beweiswürdigung nicht als außergewöhnliche Belastung ein, weil

1. die vorgelegte Bestätigung des Arztes Dr. ***24*** v. 11.08.2022 sowie
2. die Bestätigung der Leiterin des Therapiezentrums in ***8***, Frau ***3*** MSc v. 01.03.2022 (E-Mail betreffend
 - a) Manuelle Lymphdrainage zur Reduktion des Ödems am linken Arm nach Brustamputation links
 - b) physiotherapeutischer Bewegungstherapie zur Narbenbehandlung und Erhaltung der Beweglichkeit des linken Armes sowie zur Reduktion der Wirbelsäulenschmerzen und der skoliotischen Fehlhaltung durch die veränderten Rumpfverhältnisse)
 - c) Osteopathie zur Reduktion der medikamenteninduzierten Migräne und des Verspannungskopfschmerzes sowie der Sensibilitätsstörungen im Bereich des gesamten Oberkörpers und der Kopfhaut) erst nachträglich ausgestellt wurden.

Eine nachträglich durch den Hausarzt oder der Leiterin eines Therapiezentrums ausgestellte Bestätigung kommt aber keiner Verordnung gleich. Diese ist vielmehr vor Beginn einer Behandlung auszustellen.

Diese Beweiswürdigung der Abgabenbehörde wird auch vom Gericht übernommen.

Aufgrund der vorgenommenen Beweiswürdigung (s. Pkt. Beweiswürdigung) können diese Kosten aufgrund der erst im Nachhinein vorgelegten ärztlichen Bestätigung/Therapiebestätigung nicht anerkannt werden. Ob diese im Zusammenhang mit der Behinderung der Bfin. standen, war daher nicht mehr zu prüfen.

Kurkosten/ ***9*** Gesundheitshotel in ***21***:

Kurkosten sind unter Kosten der Heilbehandlung zu subsumieren und können unter bestimmten Voraussetzungen zu einer ag Belastung führen.

Unter Kosten der Heilbehandlung iSd der oa. Bestimmung versteht man zB Kosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapien, Medikamente sowie damit in Zusammenhang stehende Fahrt- und Transportkosten im tatsächlichen Ausmaß bzw. in Höhe des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2024, 17.Aufl., § 35 Rz 27).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.02.2001, 98/15/0123, VwGH 31.03.2017, Ra 2015/13/0042) sind bei "Kurreisen" an den Nachweis der Zwangsläufigkeit wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen an den Steuerpflichtigen strenge Anforderungen zu stellen.

In seiner ständigen Judikatur entwickelte der VwGH für die Anerkennung von "Kurkosten" als außergewöhnliche Belastung folgende Kriterien:

Die Kurkosten müssen im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stehen und aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig sein (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint) und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgen (VwGH 22.02.2001, 98/15/0123, VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120, VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136).

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Als nicht ausreichend erachtet der VwGH für die Berücksichtigung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung, wenn eine Verordnung eines Kuraufenthaltes fehlt, keine Bewilligung der Sozialversicherungsanstalt vorliegt und kein Kostenersatz geleistet wird, und der Hausarzt einen Kuraufenthalt "vorschlägt" (VwGH 22.02.2001, 98/15/0123, VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Wesentlich ist, dass der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungsurlaubes, sondern jenen eines Kuraufenthaltes hat, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung (vgl. VwGH 22.02.2001, 98/15/0123, VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139, VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109, VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Von einem kurmäßig geregelten Tagesablauf bzw. von unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgenden Behandlungen kann nur gesprochen werden, wenn ein Kurprogramm absolviert wird, das jenem von den Kuranstalten der Krankenkassen angebotenen Kurprogrammen

entspricht. In diesen Kuranstalten wird in der Regel auf der Grundlage einer kurärztlichen Untersuchung ein speziell auf die krankheitsmäßigen Bedürfnisse des Patienten abgestimmter Behandlungsplan erstellt, der täglich mehrere Therapiestunden vorsieht und dessen Wirksamkeit während des Kuraufenthaltes im Rahmen eines ärztlichen Zwischenberichts überprüft wird. Nach Abschluss der Kur erfolgt eine ärztliche Nachuntersuchung und ein Bericht über den Behandlungserfolg. (z.B. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; UFS 06.04.2010, RV/0079-F/09; Jakom/Baldauf EStG, 2018, § 34 Rz 90)

Eine kurmäßig geregelte Tagesgestaltung liegt etwa nicht vor, wenn täglich nur ein bis zwei fünfzehnminütige Behandlungen erfolgen (UFS Feldkirch 11.10.2011, RV/0386-F/10).

Für das Vorliegen der Voraussetzungen ist der Steuerpflichtige nachweispflichtig (VwGH 22.02.2001, 98/15/0123; BFG 03.04.2018, RV/4100086/2015; UFS 27.09.2012, RV/2549-W/11).

Die Voraussetzungen können durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Falle einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden. Sind diese Voraussetzungen gegeben, so können - soweit Angemessenheit vorliegt - entsprechende Kurkosten (für Aufenthalt, Fahrtkosten, Kosten für die medizinische Betreuung) abgezogen werden (VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; 28.10.2004, 2001/15/0164, VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136, vgl. auch Peyerl in Jakom, EStG 2020, 13. Aufl. 2020, § 34, II. ABC der außergewöhnlichen Belastungen vgl. auch das Erkenntnis des BFG vom 12.03.2019, RV/7100384/2017).

Die Bfin. konnte die erforderlichen Nachweise nicht erbringen, dass das Kurprogramm jenem von den Kuranstalten der Krankenkassen angebotenen Kurprogrammen entspricht. Weder ein ärztlicher Therapieplan noch die entsprechenden ärztlichen Berichte konnten vorgelegt werden.

Ein genauer ärztlicher Stundenplan (Therapieplan) mit vorgeschriebenen Behandlungen unter Teilnahmepflicht wurde nicht vorgelegt. Auch ein ärztlicher Befund ist im Lichte der dargestellten Judikatur des VwGH nicht ausreichend, soll doch nicht nur ein ärztlicher Therapieplan zu Beginn der Kur, sondern auch ein ärztlicher Zwischenbericht und ein ärztlicher Abschlussbericht erstellt werden.

Diese Voraussetzungen lagen aber im gegenständlichen Beschwerdefall nicht vor.

Kosten für Physiotherapie, Osteopathie (soweit nicht im Vorhinein ärztlich verordnet)

Die Kosten für die Physiotherapie sowie Osteopathie (siehe auch die erst im Nachhinein ausgestellte Bestätigung v. Frau MSc ***3*** v.01.03.2022), soweit diese nicht im Vorhinein ärztlich verordnet wurden, sind daher im Lichte der obigen Ausführungen ebenfalls nicht als

außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Auf die Begründung in der Beschwerdeentscheidung v. 15.02.2022 wird verwiesen.

Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel (z.B.: Serosan), Vitamine, Schüsslersalze, Chinesische Entgiftungspflaster etc.

Kosten für ein Nahrungsergänzungsmittel sind als zwangsläufig i.S. des § 34 EStG anzusehen, wenn nachvollziehbare medizinische Gründe für die Notwendigkeit der Behandlung einer Krankheit mit diesem Präparat festgestellt werden. Diese medizinischen Gründe können sich auch aus medizinischer Fachliteratur und ärztlichen Befunden ergeben (§ 167 Abs 2 BAO).

Im Allgemeinen gilt für alle Nahrungsergänzungsmittel und Arzneien, die aus Pflanzen hergestellt werden:

Nicht die Pflanze, sondern die aus ihr hergestellte Zubereitung (dh. das konkrete Präparat) gilt bei hinreichender Wirksamkeit gegen eine Krankheit als Arznei. Die Wirksamkeit eines Präparates hängt insbesondere von der Qualität der Pflanze, die nach Standort und Erntezeitpunkt schwanken kann, vom Herstellungsverfahren, und von der Dosierung ab. Allgemeine Angaben, die lediglich die Pflanze bezeichnen, sind nicht aussagekräftig. Studien mit unterschiedlichen Arzneimitteln aus der gleichen Heilpflanze sind nur dann vergleichbar, wenn bei deren Herstellung die gleiche Zubereitung verwendet wurde (vgl. Dingermann, Kompendium Phytopharmaka, 7. Auflage, S. 1-3 und 12; Fintelmann/Weiss/Kuchta, Lehrbuch Phytotherapie, 13. Auflage, S. 38,39; Schilcher, Leitfaden Phytotherapie, 5. Auflage, S. 9 und 11).

Daher gilt: Nicht jedes Nahrungsergänzungsmittel, das dieselbe Pflanze enthält, ist gleich wirksam oder überhaupt wirksam (Schilcher, Leitfaden Phytotherapie, 5. Aufl. S. 34).

Diesbezüglich wird festgestellt, dass Aufwendungen für Stärkungsmittel und nichtmedizinische Produkte generell zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Zi 1 und 2 EStG 1988 zählen, die lediglich im Rahmen einer ärztlichen Verordnung abzugsfähig sein können.

Eine Erklärung eines Arztes, die einer konkreten ärztlichen Verordnung gleichwertig wäre, liegt daher in Bezug auf die von der Bfin. erworbenen Präparate nicht vor. Die Bf hat das gegenständliche Präparat somit ohne ärztliche Verordnung erworben. Die Tragung der Kosten für dieses Mittel durch die Bf erfolgte daher auch in Ermangelung einer ärztlichen Verordnung nicht zwangsläufig (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254,0255).

Die beantragten Aufwendungen sind somit nicht unter den Begriff Krankheitskosten zu subsumieren sind, selbst wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können.

Es können daher nur Kosten, welche in direktem Zusammenhang mit der Behinderung /Erkrankung stehen, als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden. Die Berechnung entspricht den Beschwerdevereinsentscheidungen.

Ao. Belastung (mit Selbstbehalt):

Die restlichen Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen konnten deshalb nicht berücksichtigt werden, weil die Aufwendungen niedriger als der für die Bfin. gültige Selbstbehalt gewesen sind (siehe Berechnung in den Beschwerdevereinsentscheidungen für die Jahre 2020 und 2021).

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.

a) Soweit im Beschwerdefall Fragen der Beweiswürdigung berührt werden, wird dazu vom Gericht festgehalten:

Eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich; ob sohin die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit den vom Bf. erbrachten Nachweisen in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028).

Das Gericht setzte sich mit allen vorgelegten Beweismitteln auseinander. In seiner freien Beweiswürdigung kam das Gericht zum Ergebnis, dass die Bfin. die geforderten Nachweise nicht bereits vor Beginn der ärztlichen Behandlung /therapeutischen Behandlung erbracht hat.

b) Auch zur konkreten Rechtsfrage hat der Beschwerdefall über diesen Einzelfall hinaus keine grundsätzliche Bedeutung, weswegen die ordentliche Revision aus diesem Grunde nicht zugelassen wurde.

Linz, am 12. Februar 2025