

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14. September 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28. August 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Der Beschwerde wird damit teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Weiteren BF) beantragte am 23. März 2018 die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2017. Dabei machte er unter anderem Freibeträge wegen eigener Behinderung und Behinderung der Ehefrau sowie einen Pauschbetrag wegen Behinderung der Ehefrau geltend. Weiters gab er außergewöhnliche Belastungen in Zusammenhang mit der eigenen Behinderung in Höhe von 2.733,65 € und außergewöhnliche Belastungen in Zusammenhang mit der Behinderung der Ehefrau in Höhe von 3.279,02 € bekannt. Nach Erlassung eines Ergänzungsersuchens vom 30. Juli 2018 übermittelte der BF eine Aufstellung über die geltend gemachten Krankheitskosten, welche unter anderem sechs Rechnungen der ***Verkäuferin*** mit einer Gesamtsumme von 1.199,40 € umfasste.

Das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr Finanzamt Österreich, im Weiteren Finanzamt) setzte die Einkommensteuer 2017 mit dem angefochtenen Bescheid vom 28. August 2018 mit - 2.183,00 € fest. Die geltend gemachten Frei- und Pauschbeträge wurden berücksichtigt. Von den bekannt gegeben außergewöhnlichen Belastungen wurden 1.373,80 € (eigene) und 1.658,62 € (Ehefrau) berücksichtigt. Ein Betrag iHv 1.871,65 € wurde als Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt, weil kein Zusammenhang mit der Behinderung bestünde. Weitere Krankheitskosten wurden nicht berücksichtigt, weil es sich bei den angeschafften Präparaten um Nahrungsergänzungsmittel handle, für die keine ärztliche Verordnung vorliege (von ***Verkäuferin*** bezogene Produkte).

Dagegen brachte der BF am 14. September 2018 eine Beschwerde ein. Aus den Arztbriefen des ***Krankenhaus*** sei ersichtlich, dass die Präparate L-Carnitine und Vitamin D3 (Ehefrau) und Prostaurgenin (BF) sehr wohl ärztlich verordnet seien. Aufgrund eines besseren Wirkungsgrades nehme der BF das Präparat „Sabal-Pygeum-Cranberry Extrakt“. Bei seiner Ehefrau würden die Präparate zu einer geringeren Krampfneigung und einer Verbesserung des Immunsystems führen. Letzteres sei relevant, weil Infektionen neue Krankheitsschübe auslösen könnten. Aus der Bescheidsbegründung sei weiters nicht nachvollziehbar, ob die Fahrtkosten für den Krankenhausaufenthalt des BF und die nachfolgende Therapie in ***Ort*** sowie die Kosten der Pneumokokkenimpfung als Krankheitskosten ohne Selbstbehalt berücksichtigt wurden. Für den Fall der Nichtberücksichtigung beantrage der BF die Berücksichtigung aller angeführten Kosten als Krankheitskosten ohne Selbstbehalt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14. Dezember 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und schlüsselte in der Begründung auf, wie sich die berücksichtigten Krankheitskosten mit Selbstbehalt zusammensetzen. Hinsichtlich der strittigen Präparate der ***Verkäuferin*** liege lediglich eine Empfehlung, nicht aber eine ärztliche Verordnung vor. Die Pneumokokkenimpfung, die als Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt worden sei, stehe nicht in Zusammenhang mit der Behinderung. Eine ausdrückliche ärztliche Verordnung liege außerdem auch hier nicht vor.

Am 11. Jänner 2018 beantragte der BF die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Aufgrund einer beigelegten Bestätigung des ***Krankenhaus*** sei ersichtlich, dass die empfohlene Medikation einer ärztlichen Verordnung gleichzusetzen sei. Die Ehefrau des BF werde seit 2016 alle 2 Monate stationär im ***Krankenhaus*** für eine zweitägige Immuntherapie aufgenommen, um eine neuerliche Ganzkörperlähmung zu verhindern. Alle im Arztbrief angeführten Medikamente und Substanzen seien eindeutig zur Linderung des Krankheitsverlaufes (Schmerzbekämpfung bzw. Aufrechterhaltung des Immunstatus) bestimmt, eine Heilung der Krankheit sei ausgeschlossen. Die Empfehlung der konkreten Medikation erfolge sicherlich nicht aus Jux und Tollerei, sondern würde damit versucht, die Krankheit so gut wie möglich und schmerzlindernd in den Griff zu bekommen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der BF und seine Ehefrau haben beide jeweils eine 70%-ige Behinderung. Die Ehefrau des BF erzielte im Kalenderjahr 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ihr Einkommen betrug 5.052,19 €.

Von ***Verkäuferin*** bezog der BF im Streitjahr folgende Produkte:

Datum	Stück	Bezeichnung	Gesamtpreis exkl. USt
09.05.2017	2	Vitamin E-400 Komplex Großverpackung -10% Aktion	103,09 €
	1	Omega-3 Kapseln 200 Stk	40,91 €
	2	Acetyl-L-Carnitine 500 mg	65,45 €
	1	Vitamin D3 25mcg/ 1000IE Großpackung	45,45 €
	3	Multi Vital Extensis 50+ AKTIV NEU	87,27 €
13.07.2017	1	Buch "Nahrung als Medizin"	22,64 €
	1	Sabal-Pygeum-Cranberry Extrakt	23,64 €
	2	Multi Vital Extensis 50+ AKTIV NEU	58,18 €
23.08.2017	1	Buch "Nahrung als Medizin"	22,64 €
	1	Omega-3 Kapseln 200 Stk	43,18 €
	2	L-Carnitine 400 mg	69,09 €
10.09.2017	1	Omega-3 Kapseln 200 Stk	38,86 €
	2	Sabal-Pygeum-Cranberry Extrakt	45,00 €
	2	Multi Vital Forte AKTIV Kaps Grosspackung NEU	99,82 €
11.12.2017	2	Multi Vital Forte AKTIV Kaps Grosspackung NEU	94,27 €

	1	L-Carnitine 400 mg	29,36 €
	1	Vitamin E-400 Komplex Großverpackung	51,00 €
	2	Vitamin D3 75mcg/3000IE	37,09 €
	2	Sabal-Pygeum-Cranberry Extrakt	42,50 €

Für einen Pneumokokken-Impfstoff erwachsen dem BF Kosten in Höhe von 76,00 €.

Die Ehefrau des BF leidet seit zumindest 2016 an einer dauerhaften Polyneuropathie nach zweimaligem Guillain-Barré-Syndrom. Diese Erkrankung geht mit therapieresistenten Muskelkrämpfen einher. Zur Linderung der unmittelbaren Krankheitsbeschwerden ist eine hochdosierte Verabreichung von L-Carnitin medizinisch notwendig.

Hinsichtlich der Präparate „Sabal-Pygeum-Cranberry Extrakt“ und Vitamin D3 sowie der Pneumokokkenimpfung liegt weder eine ärztliche Verordnung noch ein anderweitiger Nachweis über die medizinische Notwendigkeit vor. Eine unbedingte Notwendigkeit der Verabreichung kann nicht festgestellt werden.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Grad der Behinderung des BF und seiner Ehefrau gründen sich auf die vom Sozialministerium an das Finanzamt übermittelten Daten. Die Feststellung zum Einkommen der Ehefrau gründet sich auf deren Einkommensteuerbescheid 2017.

Die Feststellung zu den von ***Verkäuferin*** bezogenen Produkten gründet sich auf die vorgelegten Rechnungen. Die Feststellungen zu den Kosten des Impfstoffes gründen sich auf das unbestrittene Vorbringen des BF bzw. die übermittelte Kostenaufstellung.

Die Feststellungen zur Erkrankung der Ehefrau des BF gründen sich auf die vorgelegten Krankenunterlagen, insbesondere auf das vorgelegte fachärztliche Bestätigungsschreiben vom 2. Jänner 2019. In diesem wird die Behandlung mit L-Carnitin als unbedingt erforderlich bezeichnet. Aus dem Umstand, dass die Erkrankung bereits vor dem verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeitraum bestand und mit schwerwiegenden Auswirkungen verbunden war, sowie aus den Therapie- bzw. Medikationsempfehlungen in den Arztbriefen aus dem Jahr 2017 kann mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die Behandlung mit diesem Präparat im Streitjahr 2017 aus medizinischer Sicht unbedingt erforderlich war.

Hinsichtlich der Präparate „Sabal-Pygeum-Cranberry Extrakt“ und Vitamin D3 sowie der Pneumokokkenimpfung wurden weder Verordnungen und noch fachärztliche Bestätigungen

über eine unbedingte Notwendigkeit vorgelegt. Hinsichtlich der Präparate „Sabal-Pygeum-Cranberry Extrakt“ und Vitamin D3 konnte somit nicht nachgewiesen werden, dass die Verabreichung einen über die allgemeine Gesundheitserhaltung hinausgehenden Nutzen hatte. Hinsichtlich der Pneumokokkenimpfung ergibt sich schon aus dem Vorbringen des BF, dass diese lediglich empfohlen wurde.

Hinsichtlich der nicht strittigen Positionen des angefochtenen Bescheides ergaben sich für das Bundesfinanzgericht keine Umstände, die weitere Feststellungen erfordert hätten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung – teilweise Stattgabe)

Außergewöhnliche Belastungen sind gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben abzuziehen, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Grundsätzlich sind außergewöhnliche Belastungen erst zu berücksichtigen, wenn der gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu bestimmende Selbstbehalt überschritten wird, für Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ist jedoch kein Selbstbehalt abzuziehen, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen. Diese Voraussetzung sind im gegenständlichen Fall grundsätzlich erfüllt.

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich (VwGH 21.9.56, 349/56) und sie erwachsen aus tatsächlichen (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109) bzw. bei Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 28.4.87, 85/14/0049). Sie müssen mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung typischerweise verbunden sein (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109); es genügt jedoch, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen (UFS 18.6.09, RV/1317-L/07; BFH 20.11.87, III R 296/84, BStBl II 88, 137), dh. zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden (DKMZ/Doralt § 34 Rz 78 „Krankheitskosten“; HR/Fuchs/Unger § 34 Anh II Rz 35; WGW/Wanke § 34 Rz 78 „Krankheitskosten“; VwGH 23.5.96, 95/15/0018). Bei chronisch Erkrankten sind auch wiederholt verschriebene Präparate abzugsfähig, wenn im Einzelfall kein neues Rezept eingeholt wurde (VwGH 12.9.18, Ra 2017/13/0039).

Nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind hingegen Aufwendungen für die Erhaltung der Gesundheit; für Stärkungsmittel und zur Nahrungsergänzung (UFS 24.5.11, RV/0462-L/11; es sei denn, sie sind medizinisch indiziert); zur Vorbeugung (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109; BFG 18.2.14, RV/5101099/2011 Mundhygiene); für prophylaktische Schutzimpfungen (BFG 2.6.20, RV/7102344/2020 Hepatitis; UFS 21.4.10, RV/3125-W/09 Gebärmutterhalskrebs; UFS 3.1.05, RV/1291-W/04 Fernreisen) sowie Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den

Krankheitsverlauf positiv auswirken können (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109; UFS 21.1.10, RV/3672-W/09).

Im gegenständlichen Verfahren war ausschließlich die Einordnung der Aufwendungen für die Pneumokokkenimpfung sowie die von der ***Verkäuferin*** bezogenen Präparate strittig. Hinsichtlich der übrigen Positionen ergaben sich im Rahmen der umfassenden Überprüfung des angefochtenen Bescheides keine Anhaltspunkte, die eine Änderung erfordern.

Produkte der *Verkäuferin***:**

In den vom BF angeführten Aufstellungen sind insgesamt 6 Rechnungen der ***Verkäuferin*** mit einer Gesamtsumme von 1.199,40 € angeführt, die im angefochtenen Bescheid zur Gänze unberücksichtigt blieben. Im Rahmen der Beschwerde schränkte der BF sein Begehren auf die Präparate L-Carnitine und Vitamin D3 (für die Ehefrau) und Prostaaugenin bzw. „Sabal-Pygeum-Cranberry Extrakt“ (für den BF) ein und legte insgesamt nur fünf Rechnungen vor. Betreffend die weiteren von diesen Rechnungen umfassten Produkte wird somit vom BF keine Relevanz für die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen behauptet. Die Aufwendungen für die weiteren Produkte waren daher jedenfalls nicht zu berücksichtigen.

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

Bei den weiterhin strittigen Positionen handelt es sich grundsätzlich um Nahrungsergänzungspräparate, die nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind. Ausnahmen bestehen jedoch bei ärztlicher Verordnung (BFG 8.9.15, RV/7103164/2013; UFS 10.10.13, RV/0577-G/10) oder wenn sich medizinische Gründe aus medizinischer Fachliteratur und ärztlichen Befunden ergeben (BFG 26.11.20, RV/7101229/2019).

Ärztliche Verordnungen im engeren Sinn wurden vom BF nicht vorgelegt. Aus den Arztbriefen ist ersichtlich, dass es sich bei den angeführten Medikamenten zunächst um Empfehlungen des Krankenhauses handelt und es im nächsten Schritt die Aufgabe des behandelnden Arztes ist, konkrete Medikamente zu verordnen.

Die oben dargestellte Judikatur ermöglicht aber eine Berücksichtigung von Krankheitskosten nicht ausschließlich bei Vorliegen einer Verordnung, sondern auch, wenn die medizinische

Notwendigkeit und somit die Zwangsläufigkeit der Aufwendung anderweitig nachgewiesen werden kann.

Hinsichtlich des Präparats L-Carnitine liegen die Voraussetzungen zum Abzug als außergewöhnliche Belastung vor. Die vorgelegten Unterlagen weisen die Zwangsläufigkeit der Aufwendung ausreichend nach. Aus den Unterlagen ist auch ersichtlich, dass diese Aufwendung in Zusammenhang mit der Behinderung der Ehefrau des BF steht. Die Vorlage einer konkreten Verordnung für das Streitjahr ist im gegenständlichen Fall auch insofern nicht zwingend erforderlich, als es sich um eine chronische Erkrankung handelt. Es sind daher zusätzlich 180,29 € (163,90 € + 16,39 € USt) als außergewöhnliche Belastungen aus der Behinderung der Ehefrau des BF zu berücksichtigen.

Die vorgelegte fachärztliche Bestätigung vom 2. Jänner 2019 bezieht sich nur auf das Präparat L-Carnitine, nicht aber auf das Präparat Vitamin D3. Es ist daher davon auszugehen, dass hinsichtlich des Präparats Vitamin D3 keine Zwangsläufigkeit vorliegt und es sich dabei vielmehr um eine allgemeine Maßnahme zur Gesundheitserhaltung handelt. Die diesbezüglichen Aufwendungen sind daher nicht abzugsfähig.

Pneumokokkenimpfung:

Die Nichtabzugsfähigkeit ergibt sich im Fall der Pneumokokkenimpfung bereits daraus, dass schon aus dem Vorbringen des BF selbst hervorgeht, dass diese Impfung nur empfohlen wurde. Es wurden auch keine Nachweise dafür vorgelegt, dass diese Impfung in einem Zusammenhang zur Behinderung steht. Da dieser Aufwand somit weder als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt noch als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt zu berücksichtigen ist, sind die im angefochtenen Bescheid berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt um 76,00 € zu kürzen. Da der Selbstbehalt nicht überschritten wurde, hat diese Kürzung keine Auswirkung auf die festzusetzende Einkommensteuer.

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 Verfahren waren keine Rechtsfragen zu lösen, zu denen es noch an Rechtsprechung des VwGH fehlt, bzw. diese uneinheitlich ist. Die Entscheidung weicht auch nicht von der in der Begründung zitierten Rechtsprechung des VwGH ab.

Entscheidungswesentlich waren zudem die Umstände des konkret vorliegenden Einzelfalls. Auch aus diesem Grund kann keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegen.

Wien, am 7. August 2025