

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Dr. Walter Kristen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Lainzer Straße 35, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 16. Dezember 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 27. September 2021 betreffend Einkommensteuer 2019 und 2020, Steuernummer , 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

Mit Bescheid vom 6.9.2022 wurde dem Ansuchen vom 16.12.2021, eingebracht am 16.12.2021, betreffend Wiedereinsetzung in die Beschwerdefrist gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 und 2020 vom 27. September 2021 stattgegeben.

Die Erben der Bf (Bf.) machten für die Verstorbene Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend, die aus Rechnungen von Apotheken für Nahrungsergänzungsmittel, Vitamine, Schmerzsalben und Ähnliches ohne Verordnung (Rezept) eines Arztes resultieren. Berücksichtigt wurden bereits Kosten für die Pflege sowie für Rezeptgebühren und Medikamente, Windeln, sowie Physiotherapien und Arztkosten.

Die eingebrachte Beschwerde wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

„In den Steuerbescheiden für die Jahre 2019 und 2020 wurden als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Ausgaben für Arzneimittel auf (2019 EUR 5.632,10 und 2020 EUR 8.194,95) nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Dies mit der Begründung, dass die Arzneimittel nicht aufgrund einer ärztlichen Verordnung gekauft wurden.

Gemäß Lohnsteuerrichtlinien Rz 902 sind bei Vorliegen einer Krankheit Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen und Rezeptgebühren als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Jedenfalls sind solche Ausgaben anzuerkennen, wenn die Medikamente oder Heil- und Pflegebehelfe ärztlich verschrieben sind. Aus der Formulierung, dass Medikamente bei ärztlicher Verschreibung jedenfalls als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, lässt sich auch ableiten, dass auch nicht ärztlich verordnete Medikamente und Heilbehelfe als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, wenn sie der Heilung oder Linderung der Krankheit dienen. Bei den für die Jahre 2019 und 2020 durch die Finanzbehörde nicht anerkannten Ausgaben handelt es sich jedenfalls um solche Medikamente und Heilbehelfe die der Linderung der Krankheit der Abgabepflichtigen dienten. Der Kauf bzw. Verabreichung erfolgte größtenteils auf ärztliche Empfehlung, wobei jedoch dafür keine Rezepte ausgestellt wurden. Es wird daher der Antrag gestellt, die geltend gemachten Ausgaben für Medikamente, der in der Steuererklärung geltend gemachten Höhe bei der Einkommensteuerveranlagung 2019 und 2020 zu berücksichtigen.“

Diese Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 10.11.2022 als unbegründet abgewiesen. Diese wurden wie folgt begründet:

„Eine ärztliche Empfehlung ist einer ärztlichen Verordnung nicht gleichwertig, da eine Empfehlung weder die handelsübliche Bezeichnung bzw. die Dosis des Nahrungsergänzungsmittel bzw. Präparates nennt (BFG GZ.RV/7101229/2019). 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. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116 und vgl. das Erkenntnis vom 4. September 2014, 2012/15/0136). Da keine ärztlichen Verordnungen vorgelegt wurden, war die Beschwerde abzuweisen.“

Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebracht, der im Wesentlichen wie folgt begründet wurde:

„Gemäß Lohnsteuerrichtlinien Rz 902 sind bei Vorliegen einer Krankheit Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen und Rezeptgebühren als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Jedenfalls sind solche Ausgaben anzuerkennen, wenn die Medikamente oder Heil- und Pflegebehelfe ärztlich verschrieben sind. Aus der Formulierung, dass Medikamente bei ärztlicher Verschreibung jedenfalls als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, lässt sich auch ableiten, dass auch nicht ärztlich verordnete Medikamente und Heilbehelfe als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, wenn sie der Heilung oder Linderung der Krankheit dienen. Die in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Erkenntnisse sind für den vorliegenden Fall nicht stichhaltig. In diesen Erkenntnissen ging es um Kurkosten und daraus folgende Nachbehandlungen. Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine zu 100 %

pflegebedürftige 90-ig jährige Frau, bei der zwangsläufig zur Verbesserung des Gesundheitszustandes Kosten für Heilbehelfe und Medikamente anfallen, auch wenn dafür keine ärztliche Verordnung vorliegt. Bei den für die Jahre 2019 und 2020 durch die Finanzbehörde nicht anerkannten Ausgaben handelt es sich jedenfalls um solche Medikamente, Heilbehelfe und Pflegeartikel, die der Linderung der Krankheit der Abgabepflichtigen dienen. Vom Finanzamt wurde ohne weitere Prüfung, die auf den Apothekenbestätigung als Privatrezept oder ohne Rezept angeführten Beträge nicht anerkannt. Der Kauf bzw. Verabreichung erfolgte größtenteils auf ärztliche Empfehlung, wobei jedoch dafür keine Rezepte bzw. Privatrezepte ausgestellt wurden.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Bf. machten für die Verstorbene Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend, die aus Rechnungen von Apotheken für Nahrungsergänzungsmittel, Vitamine, Schmerzsalben und Ähnliches ohne Verordnung (Rezept) eines Arztes resultieren. Diese Kosten sind strittig. Berücksichtigt wurden von der Abgabenbehörde bereits Kosten für die Pflege sowie für Rezeptgebühren und Medikamente, Windeln, sowie Physiotherapien und Arztkosten.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Erben vorgelegten Unterlagen bzw. dem Akteninhalt.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2 leg. cit.).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3 leg. cit.).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4 leg. cit.).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 6 Teilstrich 4 EStG 1988 können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Gemäß § 34 Abs. 6 Teilstrich 5 EStG 1988 können Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988).

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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 jeweils ein Freibetrag (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) zu.

Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung).

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist im gegenständlichen Fall das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach den §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 EStG 1988).

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des § 35 Abs. 3 EStG 1988 führen.

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so sind gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (Verordnung) liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Gemäß § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Nach diesen Bestimmungen können die geltend gemachten Aufwendungen nur dann als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn sie als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung anzusehen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es für die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten erforderlich, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Sie können nur dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254,).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen darunter einerseits Kosten der Heilbehandlung der die Behinderung verursachenden Erkrankung (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; 28.6.2006, 2002/13/0134), andererseits Krankheitskosten etwaiger Folgeerkrankungen einer Behinderung (vgl. VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010). Es muss sich damit um Kosten im Zusammenhang mit der Behandlung von Krankheiten, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen, handeln (vgl. VwGH 28.6.2023, Ra 2023/13/0016, mwN).

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich (vgl. VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057, mwN). Dies gilt ebenso für die Frage, ob eine in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehende Krankheit vorliegt. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird (vgl. etwa VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062, mwN). Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. etwa VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066, mwN). Die Beweislast dafür trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl. etwa VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können auch krankheitsbedingte Mehraufwendungen, die nicht unmittelbar der Behandlung bzw. Linderung der betreffenden - im ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehenden - Krankheit dienen, als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung angesehen werden, sofern über die Zwangsläufigkeit dieser Mehraufwendungen ein ärztliches Zeugnis oder Gutachten vorliegt (vgl. zur Zwangsläufigkeit von Mehrkosten für Nahrungsmittel bei Essstörungen VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0023; sowie VwGH 20.09.2023, Ro 2021/13/0025).

Kosten für alternative Behandlungstherapien (zB Homöopathie) stellen eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn ihre durch die Krankheit bzw Behinderung bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit mittels ärztlicher Verordnung eines zur Heilkunde zugelassenen Mediziners nachgewiesen wird (Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ § 34 Rz 78 "Alternativmedizinische Behandlung" [Stand 1.1.2025, rdb.at] mit Verweis auf Rechtsprechung des BFH; Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 90 "Alternativ-medizinische Behandlung"). Auch Kosten für Vitaminpräparate und andere Nahrungsergänzungsmittel können im Fall einer konkreten ärztlichen Verordnung eine außergewöhnliche Belastung darstellen (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254 und 0255; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ § 34 Rz 78 "Krankheitskosten" [Stand 1.1.2025, rdb.at]; Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 90 "Krankheitskosten"). Im vorliegenden Fall wurde für die strittigen Kosten jedoch keine konkrete ärztliche Verordnung vorgelegt.

Die im Vorlageantrag zitierten Lohnsteuersteuerrichtlinien sind eine für das Bundesfinanzgericht nicht bindende Verwaltungsmeinung, sodass auf die diesbezüglichen Argumente nicht einzugehen war.

Da ein für die Zwangsläufigkeit der strittigen Kosten notwendiges ärztliches Zeugnis (Verordnung) oder Gutachten nicht vorlegen konnte, konnten diese Kosten auch nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne der § 4 der Verordnung berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Da die rechtliche Beurteilung der strittigen als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten im Sinne der zitierten verwaltungsgerichtlichen Judikatur erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 13. November 2025