

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf über die Beschwerde vom 12.03.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 03.03.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Nach dem vom Bundessozialamt ausgestellten Behindertenpass wurden der Beschwerdeführerin für das strittige Jahr 2014 ein Grad der Behinderung von 50%, die Unzumutbarkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels und der Ausweis nach § 29 StVO bescheinigt. Im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 beantragte die Beschwerdeführerin Aufwendungen für Krankheitskosten in Höhe von Euro 610,-, Kurkosten in Höhe von Euro 377,77 und sonstige außergewöhnliche Belastungen in Höhe von Euro 2.530,- als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt und weitere außergewöhnliche Belastungen im Zusammenhang mit ihrer Behinderung für den Grad der Behinderung von 50%, den pauschalen Freibetrag für das eigene Kfz wegen Körperbehinderung und unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung in Höhe von Euro 3.475,59 zu berücksichtigen.

Nach Einsicht in die nach Vorhalt von der Beschwerdeführerin übermittelten Belege berücksichtigte das Finanzamt im angefochtenen Bescheid Krankheitskosten in Höhe von Euro 610,- (vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von Euro 610,-), den Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) für einen Grad der Behinderung zwischen 45-55% in Höhe von Euro 234,-, den Pauschbetrag wegen eigener Körperbehinderung

für das eigene Kfz in Höhe von Euro 2.280,- und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von Euro 1.568,07 (Euro 377,77 Kur, Euro 383,96 Physiotherapie, Euro 82,30 BVA, Euro 55,40 Medikamente, Euro 668,64 KM-Geld) als außergewöhnliche Belastungen. Die Veranlagung ergab eine Einkommensteuergutschrift von insgesamt Euro 1.737,-. Begründend verwies das Finanzamt darauf, dass nur vom Arzt verordnete Kuren, Therapien, Medikamente usw. als Krankheitskosten anerkannt werden könnten.

In der dagegen erhobenen Beschwerde führte die Beschwerdeführerin aus, wie telefonisch besprochen übermittle sie die erforderliche ärztliche Verordnung. Sie beantrage die Berücksichtigung der eingereichten ärztlichen Kosten laut Erstantrag (Kennzahl 737 Euro 377,77, Kennzahl 735 Euro 2.530,-). Als Beilage übermittelte die Beschwerdeführerin einen Befundbericht eines Facharztes für Orthopädie und Orthopädische Chirurgie vom 11.3.2015, wonach der Beschwerdeführerin Wassergymnastik, Krafttraining, Massagen, Lymphdrainagen und die Therapie mit Glucosamin, Hyaluronsäure, Chondroitin und Nanopartikel auf Ölbasis verordnet wurde.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt begründend aus, dass gemäß §§ 34 und 35 EStG für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung erforderlich sei, dass nachweislich eine Krankheit vorliegen würde, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehen würde und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellen würde. Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal seien grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden würden. Der von der Beschwerdeführerin vorgelegte Befundbericht vom 11.3.2015 sei nach Inanspruchnahme der Krankheitskosten (wohl gemeint "Therapien") ausgestellt worden und liege daher keine Verordnung vor Beginn der Therapien vor und könnten daher die außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten) in Höhe von Euro 2.907,77 anerkannt werden (wohl gemeint "nicht anerkannt werden").

Dagegen brachte die Beschwerdeführerin den Vorlageantrag ein und verwies auf die beiliegende Verordnung für das Jahr 2014 für die Gewährung in der Höhe von Euro 2.907,77 im Rahmen der Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung. Als Beilage wurde wiederum ein Befundbericht vom 20.4.2015 übermittelt, in dem der behandelnde Facharzt für Orthopädie und Orthopädische Chirurgie ausführt, er habe der Beschwerdeführerin für das Jahr 2014 regelmäßige Wassergymnastik, Krafttraining, Massagen, Lymphdrainagen und die Therapie mit Glucosamin, Hyaluronsäure, Chondroitin und Nanopartikel auf Ölbasis verordnet. Diese Therapien sollten konsequent auch die nächsten Jahre weitergeführt werden.

Das Finanzamt legte, ohne zum Vorbringen im Vorlageantrag eine Stellungnahme abzugeben, die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nachdem das Finanzamt die angeforderten Belege für die Krankheitskosten im Zuge der Erlassung des angefochtenen Bescheides wieder an die Beschwerdeführerin retourniert hat, ersuchte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin abermals um Übermittlung der Belege. Das Schreiben wurde der Beschwerdeführerin nachweislich am 2.12.2016 mit der Ersuchen, innerhalb von 4 Wochen ab Zustellung des Schreibens die gestellten Fragen zu beantworten bzw. die geforderten Unterlagen nachzureichen, zugestellt. Nachdem die Beschwerdeführerin dieser Aufforderung bis zum Ergehen der gegenständlichen Entscheidung nicht nachgekommen ist, musste das Bundesfinanzgericht auf Grund der Aktenlage entscheiden.

Aus der von der Beschwerdeführerin eingebrachten Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag ist ersichtlich, dass ihrer Ansicht nach Kurkosten in Höhe von Euro 377,77 und andere außergewöhnliche Belastungen in Höhe von Euro 2.530,-, insgesamt Euro 2.907,77 strittig wären. Aus einer vom Finanzamt der Beschwerdeführerin übermittelten E-Mail vom 10.4.2015 geht hervor, dass in den berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen in der Gesamthöhe von Euro 1.568,07 auch die Kurkosten in Höhe von Euro 377,77 beinhaltet sind. Daraus ist ersichtlich, dass ein Betrag in Höhe von Euro 2.530 als außergewöhnliche Belastung strittig ist, welcher offensichtlich nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin den vorgelegten Befundberichten für Wassergymnastik, Krafttraining, Massagen, Lymphdrainagen und die Therapie mit Glucosamin, Hyaluronsäure, Chondroitin und Nanopartikel auf Ölbasis aufgewendet wurde.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, wenn die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen, soweit diese damit in Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (zB ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6 5. Teilstrich EStG1988). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche

Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs. 6 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 91/1998 idF BGBl II 416/2001, nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig. Hat ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25% festgestellt wurde, sind derartige Kosten nach dieser Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten einer Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten sowie Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen.

Zu den strittigen Aufwendungen vertritt das Finanzamt die Rechtsansicht, dass die ärztliche Verordnung der Therapien erst nach der Inanspruchnahme der Behandlungen erfolgt ist und daher keine Verordnung vor Beginn der Therapien vorliegen würde.

Allgemein ist darauf hinzuweisen, dass § 34 eine Begünstigungsbestimmung ist und daher die Behauptungen und der Beweis der Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichten obliegt. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057).

Zum Nachweis des Merkmals der Außergewöhnlichkeit von Belastungen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, ärztliche Verordnung für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme als geeignet (vgl. UFS vom 24.11.2009, RV/0565-L/09). Im gegenständlichen Fall erfolgte die Verordnung der durchgeführten Therapien unstrittig erst im Nachhinein im darauffolgenden Jahr im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens. Der Forderung nach der Verordnung von Therapien im Vorhinein zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit liegt der Gedanke zu Grunde, wonach einer wenn auch von einem Facharzt nachträglich erstellten Verordnung nicht jener Wahrheitsgehalt bzw. jene Glaubwürdigkeit zukommt, als wenn die Verordnung bereits im Vorhinein erfolgt wäre.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die §§ 34 und 35 EStG 1988 keine Beweisregeln für den Nachweis der Außergewöhnlichkeit beinhalten und eine ärztliche Verordnung einer Therapie grundsätzlich nicht die einzige Möglichkeit der Nachweisführung darstellt und das Vorliegen der Voraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen ist, wurde die

Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 1.12.2016 ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. die geforderten Unterlagen vorzulegen:

*"Um im gegenständlichen Fall beurteilen zu können, ob die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich außergewöhnliche Belastungen darstellen, werden Sie höflichst ersucht, innerhalb von 4 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens folgende Fragen zu beantworten bzw. die geforderten Unterlagen vollständig und in Kopie vorzulegen:*

- *An welchen Krankheiten leiden Sie?*
- *Vorlage des Bescheides über den Grad der Behinderung vom Sozialministeriumservice (Bundessozialamt)*
- *Vorlage einer Aufstellung und der Einzahlungsbelege der mit der Behinderung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (vom Finanzamt mit Euro 1.568,07 berücksichtigt)*

**Kurkosten:**

- *Wo fand die Kur statt und um welche Art der Kur hat es sich gehandelt?*
- *Vorlage der Verordnung der Kur durch einen Arzt*
- *Im Zusammenhang mit welcher Erkrankung stehen die geltend gemachten Kurkosten in Höhe von Euro 377,77 ?*
- *Vorlage des Nachweises der Bezahlung der Kurkosten*

**Andere außergewöhnliche Belastungen lt. Kennzahl 735 in Höhe von Euro 2.530,-:**

- *Im Zusammenhang mit welcher Erkrankung stehen die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von Euro 2.530,-*
- *Vorlage einer Aufstellung und der Einzahlungsbelege dieser Aufwendungen*
- *Vorlage der Verordnung durch einen Arzt*

**Befundberichte:**

- *Wo fanden die verordneten Behandlungen bzw. Maßnahmen (Wassergymnastik, Krafttraining, Massagen, Lymphdrainagen) statt?*
- *Wo wurden die im Befundbericht genannten Nahrungsergänzungsmittel (Glucosamin, Hyaluronsäure, Chondroitin und Nanopartikel auf Ölbasis) gekauft*
- *Nachweis durch Einzahlungsbelege bzw. Rechnungen"*

Die Beschwerdeführerin hat die Möglichkeit der nachträglichen Nachweisführung innerhalb der ihr zur Verfügung stehenden Zeit von 4 Wochen ab Zustellung des Schreibens nicht in Anspruch genommen und auf die Beantwortung des Vorhalts bzw. die Vorlage der Belege verzichtet. Eine Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung der Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 der strittigen Aufwendungen ist daher nicht gelungen.

Hinzu kommt im gegenständlichen Fall, dass, wie bereits ausgeführt, nach der Judikatur des VwGH an die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen gestellt werden, wenn die Abgrenzung der Kosten zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist. Vor dem Hintergrund, dass beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung

geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen ist, stellen Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, keine außergewöhnliche Belastung dar. In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung stehen, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen.

Im gegenständlichen Fall trifft dies vor allem auf die genannten Therapien betreffend Wassergymnastik, Krafttraining und Massagen zu. Auch die Verabreichung bzw. Einnahme von Glucosamin, Hyaluronsäure, Chondroitin und Nanopartikel auf Ölbasis lässt ohne hinreichendes Hintergrundwissen über die Erkrankungen der Beschwerdeführerin nicht darauf schließen, dass die in Rede stehenden Aufwendungen von vorne herein außergewöhnlich im Sinne des § 34 EStG 1988 sind. Beispielsweise ist den frei zugänglichen Internetseiten von Wikipedia zu entnehmen, dass das Ergebnis jüngerer Metastudien (2007 & 2010) war, dass Chondroitin, Glucosamin und deren Kombination keine klinisch relevanten Effekte auf die wahrgenommenen Gelenkschmerzen oder auf den Gelenkverschleiß haben. So verhält es sich auch bei Hyaluronsäurepräparaten, bei denen ein therapeutischer Stellenwert bei Arthrose nach dem Stand der Metaanalyse 2003/2004 nicht belegt ist (<https://de.wikipedia.org/wiki/Hyaluronsäure> ). Hyaluronsäure wird überdies in der Schönheitsmedizin verwendet. Es ist daher auch aus diesem Grund im Zusammenhang mangels konkreter Beweismittel eine Außergewöhnlichkeit der betreffenden Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG nicht zu erkennen ist.

Die Beschwerde war daher aus den dargestellten Gründen abzuweisen.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 13. Jänner 2017