

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, über die Beschwerde vom 31.12.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 der belangten Behörde Finanzamt FA vom 09.12.2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Einkommensteuer 2014		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Bezugsauszahlende Stelle	Steuerpflichtige Bezüge (245)	
OÖ GKK	39.673,56 €	

Gesamtbetrag der Einkünfte	39.673,56 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung (Topf-Sonderausgaben), eingeschliffen nach folgender Formel:	
$(60.000,00 € - 39.673,56) * (730,00 € - 60,00 €) / 23.600,00 € + 60,00 €$	- 637,06 €
Außergewöhnliche Belastungen	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	-2.235,36 €
Selbstbehalt *)	2.235,36 €
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	-435,00 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	-2.280,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	-3.116,27 €
Einkommen	33.205,23 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs.1 EStG 1988 beträgt:	
$(33.205,23 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	8.655,83 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	8.655,83 €
Pensionistenabsetzbetrag	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	8.655,83 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 5.992,26	359,54
Einkommensteuer	9.015,37 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-11.787,74 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,37 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-2.772,00 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	-2.772,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	-1.423,00 €
Abgabengutschrift	-1.349,00 €

*) Der Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 und Abs. 5 EStG 1988 war wie folgt zu berechnen:

Einkommen (33.205,23 €) + sonstige Bezüge; KZ 220 (6.927,58 €) – SV-Beiträge für sonstige Bezüge; KZ 225 (315,32 €) = 39.817,49 € x 12 % = **4.778,10 €**.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) machte in ihrer Einkommensteuererklärung 2014 neben anderen, nicht strittigen Aufwendungen, Krankheitskosten in Höhe von 2.128,49 € sowie Kosten in Zusammenhang mit ihrer Behinderung (Grad der Behinderung: 80 %) in Höhe von 4.768,75 € geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid** vom 09.12.2015 berücksichtigte das Finanzamt Krankheitskosten in Höhe von 4.734,90 €, die jedoch auf Grund des Selbstbehaltes ohne

steuerliche Auswirkung blieben, und Kosten nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.979,68 €.

Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass die Krankheitskosten mit Selbstbehalt um die Cranio-Sacral-Therapie und Manu-fit sowie um diverse Mittel wie Headstart und Biogelate erweitert worden seien und dementsprechend bei der KZ 476 eine entsprechende Kürzung vorgenommen worden sei, da für diese Behandlungen keine ärztliche Verordnung vorgelegen sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen **Beschwerde** wandte sich die Bf mit dem Hinweis auf eine beiliegende ärztliche Bestätigung gegen die Feststellung des Finanzamtes, eine ärztliche Verordnung sei nicht vorgelegen. Cranio-Sacral-Therapie und Manu-fit habe sie nach Absprache und auf ausdrückliche Verordnung ihrer behandelnden Ärztin in Anspruch genommen. Dies treffe auch auf die Einnahme diverser Nahrungsergänzungen zu. Diese Leistungen übernehme allerdings weder die gesetzliche Krankenversicherung, noch die private Zusatzversicherung. Aus diesem Grund würden auch keine Verordnungsscheine oder Rezepte erstellt.

In der beiliegenden, undatierten ärztlichen Bestätigung bescheinigte Dr. D, Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie, dass die Bf an einer chronischen Immunerkrankung des zentralen Nervensystems leide. Bei solchen Erkrankungen bestehe ein erhöhter Bedarf an Zufuhr von bestimmten Vitaminen und Spurenelementen, sodass diesen Patienten empfohlen werde, besonders in Zeiten erhöhter Beanspruchung und mit erhöhter Infektanfälligkeit – wie in den Wintermonaten – diese in Form von Nahrungsergänzungsmitteln in Absprache mit ihrem Arzt zuzuführen. Bei der speziellen Erkrankung der Bf seien regelmäßige Bewegungsübungen in Form von Physiotherapie sowie auch Krafttraining unter entsprechender Anleitung, wie Training der Feinmotorik, ebenfalls unerlässlich und sollten von den Betroffenen eigentlich lebenslang durchgeführt werden. Da die Sozialversicherungsträger die Kosten meist nur in gewissem Ausmaß übernehmen würden, finanzierten sich viele Patienten diese Therapien selbst. Aus ärztlicher Sicht seien sie wiederum in Absprache mit der Ärztin/dem Arzt bzw. dem Therapeuten durchaus zu empfehlen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 02.12.2016 änderte das Finanzamt den Bescheid zu Ungunsten der Bf ab und versagte den im Erstbescheid noch berücksichtigten Kosten nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.979,68 € ebenso die Anerkennung die den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt.

Laut vorliegender Kopie des Bescheides des Sozialministeriumservice, vormals Bundessozialamt, vom 31.05.2010 sei der Bf eine Minderung der Erwerbsfähigkeit in Höhe von 80 % wegen Multipler Sklerose, einer Gehbehinderung und der Unzumutbarkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln bescheinigt worden. Eine eventuell einzuhaltende Diätverpflegung sei im Bescheid nicht vermerkt.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 habe die Bf die Berücksichtigung der Aufwendungen für Cranio-Sacral, Manu-fit und diverse

Nahrungsergänzungsmittel laut vorgelegter Aufstellung als zusätzliche Kosten ohne Selbstbehalt begehrt.

Bei diesen Aufwendungen (wie Headstart, verschiedene Biogelate, Kyäni, Magnesium Verla Dragees, Abführmittel (Dulcolax, Movicol, Microlax), Roche Posay (LSF 30, Thermalwasserspray), Hans Karrer Hydrocremen, Lipolotion, Reinigungsgel Silber, Widmer Gel, Hyaluron Gel, diverse Schmerzmittel, Antistax) handle es sich um nicht ärztlich verordnete Produkte. Für diese habe die Krankenkasse keinerlei Ersätze geleistet, da sie nicht ärztlich verordnet worden seien. Es sei nur ein auf Rezept ärztlich verordnetes Produkt (Ovestin Ovula) als zusätzliche Kosten in Höhe von 5,40 € geltend gemacht worden.

Für die ebenfalls nicht ärztlich verordneten Aufwendungen für Cranio-Sacral und Manufit in Höhe von insgesamt 2.550,00 € habe die Krankenkasse ebenfalls keinerlei Ersätze geleistet.

Eine gemäß § 34 EStG abzugsfähige Belastung müsse außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen sein und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

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

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

Für gewisse Aufwendungen erlaube § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehörten ua Mehraufwendungen in Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen, soweit diese damit in Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. ein Pflegegeld) übersteigen würden (§ 34 Abs. 6, 5. Teilstrich EStG). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen könne festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen seien.

Die zu § 34 Abs. 6 EStG ergangene, oa Verordnung des BMF nenne in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig. Habe ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25 % festgestellt worden sei, seien derartige Kosten nach dieser

Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen würden.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung würden Kosten einer Erkrankung aus tatsächlichen Gründen dem Grunde nach zwangsläufig erwachsen. Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung setze darüber hinaus Zwangsläufigkeit der Höhe nach voraus. Dies mache im Einzelfall eine Angemessenheitsprüfung notwendig, wobei sich die Beurteilung nicht an subjektiven Vorstellungen, sondern an objektiven Umständen zu orientieren habe (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0126; VwGH 23.5.1996, 95/15/0018).

Dies gelte in gleicher Weise für die Mehrkosten aus einer Behinderung.

Im Falle einer Behinderung gehe es häufig darum, den bestehenden Zustand zu erhalten bzw. eine Verschlechterung zu verhindern oder zumindest zu verlangsamen. Insofern seien auch Maßnahmen zur Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes, soweit sie durch die Behinderung verursacht seien, als Heilbehandlungen einzustufen. Diese Sichtweise nehme auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169, ein, indem er (nicht regelmäßig anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien zur Stabilisierung und Erhaltung des Gesundheitszustandes bei Multipler Sklerose den Kosten der Heilbehandlung zugeordnet habe.

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setze in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen trifriger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststehe oder sich zumindest konkret abzeichne. Für Krankheitskosten fordere der VwGH deshalb, dass diese Maßnahmen tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen würden (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Da insbesondere Dauerbehinderungen in der Regel nicht Erfolg versprechend behandelbar seien und häufig auch eine Linderung ihrer Symptomatik nicht möglich sei, könne dies für die Kosten aus einer Behinderung nur bedingt gelten. Hier gehe es vielmehr darum, das Fortschreiten der Beeinträchtigung möglichst günstig zu beeinflussen. Auch dabei setze das Erfordernis der Zwangsläufigkeit aber hinreichende, objektiv nachprüfbare Ergebnisse der gesetzten Maßnahmen voraus. Zumindest müssten solche berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten würden deshalb auch hier nur die typischerweise anfallenden Kosten für Maßnahmen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthaft gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen würden.

Ebenso fehle es bei Maßnahmen, deren Beitrag zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen sei und die daher bei der medizinischen Behandlung auch nicht typischerweise anfallen würden, am Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Dies treffe immer wieder auf Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Außenseiter-, Komplementär-, Alternativ- bzw. Naturmedizin zu. Jedoch sei den durch solche Maßnahmen verursachten Kosten die Eignung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG nicht von vornherein bzw. in jedem Fall abzusprechen. Entscheidend sei, ob die Wirkungsweise eines Mittels bzw. einer Behandlung im konkreten Einzelfall hinreichend nachgewiesen werde (zB UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06).

Im Allgemeinen erweise sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplans (und damit vor der Anwendung) erstellte ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme.

Mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplans stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung - umso mehr, wenn sie erst nachträglich oder ohne Ausstellungsdatum gegeben werde - werde den oa Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Strittig sei im gegebenen Fall, ob es sich bei den beantragten außergewöhnlichen Belastungen (ohne Selbstbehalt in Höhe von insgesamt 2.128,49 € und mit Selbstbehalt in Höhe von insgesamt 4.768,75 €) um eine außergewöhnliche und zwangsläufig entstandene Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 handle.

Die als außergewöhnliche Belastung beantragten Kosten resultierten aus Nahrungsergänzungsmitteln, Schmerzmitteln, Pflegeprodukten und alternativen Behandlungsmethoden, die bis auf ein einziges Produkt auf Grund keiner ärztlichen Verordnung angekauft bzw. durchgeführt worden seien. Es sei daher davon auszugehen, dass die Verwendung der Produkte bzw. Durchführung der Maßnahmen im Rahmen einer alternativen Behandlung bzw. Therapie erfolgt sei.

Auf Grund der vielfältigen Wirksamkeit der Präparate könne zwar auf eine breite Anwendungsmöglichkeit im Gesundheitsbereich geschlossen werden, jedoch nicht darauf, dass gerade diese Präparate zur Beseitigung oder Linderung der Krankheit notwendig gewesen und damit die Kosten zwangsläufig erwachsen seien.

Für die steuerliche Anerkennung der Kosten einer alternativen Therapie bzw. alternativer Mittel müsse deren Zwangsläufigkeit vorliegen. Der Nachweis der Zwangsläufigkeit, dh die medizinisch unbedingte Erforderlichkeit der Präparate, sei mittels Vorlage einer ärztlichen Verordnung zu erbringen. Ein Nachweis, dass die Anwendung der Produkte eine Maßnahme im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplans gewesen und dass die Produkte durch die Krankheit notwendig gewesen seien, sei nicht erbracht worden.

Beigebracht worden sei eine ohne Datum versehene, eher allgemein gehaltene Empfehlung der Ärztin Dr. D, Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie.

Die beantragten Aufwendungen in Höhe von 4.768,75 € (ohne Selbstbehalt) und 2.128,49 € (mit Selbstbehalt) hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

Im **Vorlageantrag** brachte die Bf vor, dass dem Finanzamt auf Grund der Kopie des Bescheides vom 31.05.2010 bekannt sei, dass sie an Multipler Sklerose (MS) erkrankt sei. Die Minderung der Erwerbsfähigkeit beruhe auf der Gehbehinderung und der daraus resultierenden Unzumutbarkeit von öffentlichen Verkehrsmitteln.

Nicht bezeichnet sei der Verlaufstyp der Multiplen Sklerose, der unterschiedliche Therapieformen bedinge. So sei eine schubhaft verlaufende MS anders zu therapieren als - wie in ihrem Fall - eine chronisch progrediente MS. Hier gebe es derzeit nämlich keine zugelassene Therapieform. Man könne nur mit Hilfe verschiedenster Maßnahmen das Fortschreiten der Krankheit verhindern. Dazu müsse die Behandlung immer individuell auf den Patienten und den Krankheitsverlauf abgestimmt sein. Ziel sei, ihre Selbständigkeit und Lebensqualität so lange und so gut wie möglich zu erhalten.

Nicht dargestellt und somit auch nicht berücksichtigt seien in diesem Bescheid aus dem Jahr 2010 die Beschwerden - wie Spastik, Darmentleerungsstörung, Blasenentleerungsstörung, etc., die sich als Folge aus der Grunderkrankung MS ergeben hätten. Sie könne also keinesfalls - wie vom Finanzamt dargestellt - auf eine ständige ärztliche Begleitung und Beobachtung verzichten. Dies werde durch die Beilage der ärztlichen Verordnungen bestätigt.

Die Bf beantrage daher - wie schon in ihrer Beschwerde gegen den Einkommenssteuerbescheid - die Kosten der a) Cranio-Sacral-Therapie und Manu-fit sowie b) diverser Nahrungsergänzungsmittel (laut vorgelegter Aufstellung) ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen, da diese Maßnahmen ausschließlich auf Grund ärztlicher Verordnungen durchgeführt worden seien und leider von den gesetzlichen Krankenversicherungen nicht übernommen würden.

a) Cranio-Sacral-Therapie und auch Manu-fit seien ihr als besondere Form der Physiotherapie von ihrem Hausarzt auf Grund der Empfehlung ihrer Neurologin Dr. D verordnet worden; von ihm sei sie auch an die Therapeutin verwiesen worden (Verordnung als Dauerrezept und Bestätigung der OÖ GKK lägen bei).

Durch diese Maßnahmen solle ein Fortschreiten der Entzündungen des zentralen Nervensystems und der weitere Abbau der Myelinscheiden verhindert oder zumindest verzögert werden. Das bedeute, die Gangstörung auf Grund der krampfhaften Erhöhung der Muskelspannung, Kraftlosigkeit und Unsicherheit beim Gehen und Stehen sollten sich nicht verschlechtern, was ohne Einwirkung auf die Nerven unmittelbar passieren würde.

Diese Maßnahme sei nur wirksam, wenn sie konsequent und ständig durchgeführt werde.

b) Nahrungsergänzungen:

Magnesium Verla Dragees

Diese seien zur Behandlung der Spastik (Krämpfe), ein typisches Merkmal der MS, ebenfalls von ihrem Hausarzt als Privatrezept (Dauerrezept) verordnet worden, da das Produkt von der gesetzlichen Krankenversicherung nicht bezahlt werde. Eine entsprechende Stellungnahme liege vor.

Abführmittel

Dulcolax, Movicol, Microlax, Ortho Biomo Probiot Kps. seien ebenfalls von ihrem Hausarzt als Privatrezept (Dauerrezept) zur Behandlung der Darmentleerungsstörung (chron. Obstipation bei MS) verordnet worden.

Auch diese Produkte würden von der gesetzlichen Krankenversicherung nicht bezahlt. Eine entsprechende Stellungnahme liegt vor.

Multivitaminpräparate

Kyäni, Supradyn Vital 50+ Filmtabletten, Immun 44, Biogelat Naturcarotin Kps.

Bei MS handle es sich um eine Autoimmunerkrankung, das heiße, dass ihr Immunsystem nicht oder nur sehr eingeschränkt funktioniere. So baue sie zB nach mehrfacher Zeckenimpfung keinen Titer auf.

Um nicht allzu infektabhängig zu sein - jede Grippe könne ein Auslöser für einen erneuten MS-Schub sein - verordne ihr Hausarzt zur Stärkung des Immunsystems auf Privatrezept unterschiedliche Vitaminpräparate, die sie abwechselnd das ganze Jahr über nehmen solle. Bei diesen Produkten handle es sich um so genannte Nahrungsergänzungen, die ebenfalls von der gesetzlichen Krankenversicherung nicht übernommen würden. Eine entsprechende Stellungnahme liege vor.

Schmerzmittel

Ibulysin Hexal, Ibuflam 400 mg, IBU Schmerzt.

Diese habe ihr Hausarzt im Anlassfall zur Schmerztherapie bei Entzündung des „Nervus maxillaris“ (Auslöser der Schmerzen sei die Grunderkrankung MS) auf Privatrezept verordnet. Diese Präparate würden von der gesetzlichen Krankenversicherung nicht bezahlt, da in Österreich andere Schmerzmittel zur Verfügung stünden, auf die sie allerdings nicht anspreche. Eine entsprechende Stellungnahme liege vor.

Biogelat Cranberry Filmtabletten

Die Verordnung erfolge ebenfalls durch ihren Hausarzt auf Privatrezept (Dauerrezept) zur Prophylaxe von rezidivierenden Harnwegsinfekten bei Blasenentleerungsstörung bei MS. Das Produkt werde von der gesetzlichen Krankenversicherung ebenfalls nicht übernommen. Eine entsprechende Stellungnahme liege vor. Zur Behandlung der Blasenentleerungsstörung seien ihr „Spasmolyt Dragees“ verordnet worden, die auch von der gesetzlichen Krankenversicherung bezahlt würden.

Minocyclin Hexal 50 mg Tabletten, Hydrocreme Silber und Reinigung Silber Hans Karrer

Die Verordnung erfolge auf Privatrezept durch ihren Hausarzt bei perioraler Dermatitis bei MS. Durch das gestörte Immunsystem bei MS hätten Nissen und Bakterien die Möglichkeit, in die Haut einzudringen. Eine Kostenübernahme durch die gesetzliche Krankenversicherung erfolge nicht. Eine entsprechende Stellungnahme liege vor.

Multigyn Flora Plus Gel, Vagisan Gel

Eine Verordnung erfolge durch ihren Hausarzt zum Aufbau der Scheidenflora nach einer Pilztherapie bei MS.

Rechtslage

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung muss sowohl außergewöhnlich sein (Abs. 2) als auch zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Eine Belastung ist außergewöhnlich im Sinne des Abs. 2, soweit sie höher als jene ist, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Nicht zu vergleichen sind dabei Abgabepflichtige, die die gleiche Belastung tragen (daher ist der Kranke nicht mit einem anderen Kranken, sondern mit einem Gesunden zu vergleichen [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 34 Tz 30 f, 19. Lfg (Februar 2017)].

Außergewöhnliche Belastungen (so auch Krankheitskosten) können im Allgemeinen nur nach Abzug eines nach den Einkommens- und Familienverhältnissen berechneten Selbstbehaltens (§ 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988) steuerlich berücksichtigt werden.

Krankheitsbedingte Maßnahmen und die dadurch veranlassten Aufwendungen (zB Arzt- und Krankenhaushonorare oder Medikamente) sind nach ständiger Rechtsprechung regelmäßig aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, soweit sie entweder der Heilung dienen oder den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglicher zu machen, das heißt, sie zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden. Nicht erfasst sind Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Zu derartigen allgemeinen Gesundheitsvorsorgemaßnahmen zählen Aufwendungen für allgemeine Stärkungsmittel, Vitaminpräparate, Nahrungsergänzungsmittel, funktionelle Lebensmittel („functional food“) oder Körperpflegeprodukte, **außer die Verwendung ist im Einzelfall medizinisch indiziert** (Jakom/Vock, EStG 2017, § 34 Rz 90 „Krankheitskosten“).

Eine durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit derartiger Mittel oder von alternativen Behandlungstherapien kann zB durch eine ärztliche Verordnung nachgewiesen werden.

Nicht alle Kosten, die bei Behandlung einer Krankheit entstehen, sind einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich. Nach der Judikatur werden nur Kosten anerkannt, die mit einer Heilbehandlung typischerweise verbunden sind. Nicht absetzbar sind Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Eine Selbstbehandlung oder bloße ärztliche Empfehlung sind nicht ausreichend (Jakom/Vock, EStG 2017, § 34 Rz 90 "Alternativmedizinische Behandlung").

Nahrungsergänzungsmittel können demnach – trotz ihrer wesensimmanenten rechtlichen Zweckbestimmung, der Gesundheit zu dienen – in Ausnahmefällen abzugsfähig sein (Urban, einkommensteuerliche Abzugsmöglichkeiten ausgewählter Gesundheitsprodukte, ÖStZ 2012, 401).

Der grundsätzliche Unterschied zwischen Arznei- und Nahrungsergänzungsmittel besteht, vereinfacht ausgedrückt, darin, dass letztere die Erhaltung der Gesundheit, Arzneimittel dagegen die Vorbeugung, Heilung oder Linderung von Krankheiten bezeichnen (Urban, aaO).

Im Erkenntnis vom 10.02.2016, 2013/15/0254, äußerte sich der VwGH erst jüngst zur Einnahme von Vitaminpräparaten und Nahrungsergänzungsmitteln:

„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 sind (vgl. das Erkenntnis vom 04.09.2014, 2012/15/0136).

Krankheitskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß der Vorbeugung von Krankheiten dienen sollen (vgl. das Erkenntnis vom 24.06.2004, 2001/15/0109).“

Generell sind daher dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung und damit zur steuerlich unbeachtlichen privaten Sphäre schwierig ist, an die Nachweisführung strenge Anforderungen zu stellen.

§ 34 EStG 1988 gibt keine bestimmte Form der Nachweisführung vor.

Der Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen kann neben einem ärztlichen Gutachten durch Zuschüsse von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung, da zur Erlangung dieser Zuschüsse in der Regel ebenfalls ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss, oder aber auch auf andere Art und Weise erbracht werden (VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139); das Vorliegen der Voraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Der BFH nahm im Urteil vom 11.11.2010, VI R 17/09, zur vergleichbaren deutschen Rechtslage eine Änderung der Rechtsprechung insoweit vor, als er davon ausging, dass

die medizinische Indikation einer bestimmten Behandlung nicht nur durch ein (nach der bisherigen deutschen Rechtslage: amtsärztliches oder vertrauensärztliches) Gutachten oder Attest, sondern nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung auch in anderer Form nachgewiesen werden könne.

In diesem Urteil nahm der BFH auch vom grundsätzlichen Verlangen eines **vor** Beginn einer medizinischen Behandlung erstellten Gutachtens Abstand. Schon bisher habe der BFH ein nachträgliches Attest zum Nachweis der medizinischen Indikation genügen lassen, wenn vom Steuerpflichtigen nicht erwartet werden konnte, dass er die Notwendigkeit der vorherigen (nach der deutschen Rechtslage: amtsärztlichen) Begutachtung erkenne, weil der BFH erstmals ein derartiges Erfordernis für bestimmte Aufwendungen aufgestellt habe. Darüber hinaus habe schon bisher ein nachträgliches Attest ausnahmsweise ausgereicht, wenn der Amtsarzt den früheren Gesundheitszustand auf Grund von apparatemedizinischen Befunden zuverlässig beurteilen konnte.

Nach diesem Urteil ist entscheidend, dass der Steuerpflichtige die Entstehung außergewöhnlicher Belastungen auch bei Aufwendungen für Maßnahmen, die ihrer Art nach nicht eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen können und deren medizinische Indikation deshalb schwer zu beurteilen ist, zur Überzeugung des Gerichts nachweist.

Medizinisch indiziert (angezeigt) ist nach Meinung des BFH jedes diagnostische oder therapeutische Verfahren, dessen Anwendung in einem Erkrankungsfall hinreichend gerechtfertigt (angezeigt) ist.

Im Urteil vom 06.04.1990, III R 60/88, hielt der BFH fest, dass Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für Arzneimittel ohne schriftliche ärztliche Verordnung in aller Regel nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig sind.

Würden Arzneimittel ohne derartige schriftliche Verordnung gekauft, könnten die Aufwendungen dafür ausnahmsweise dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn es sich um eine länger dauernde Krankheit handle, deren Vorliegen schon früher nachgewiesen oder glaubhaft gemacht worden sei und die einen laufenden Verbrauch bestimmter Medikamente erfordere.

Auch in der Literatur (zB Kittl, alternativmedizinische Behandlung als außergewöhnliche Belastung, BFGjournal 2015, 446) und Judikatur des Bundesfinanzgerichts (zB BFG 06.05.2016, RV/1100626/2014, wurde das Erfordernis des Nachweises der Zwangsläufigkeit in Form eines streng formalisierten Nachweisverlangens (nämlich in Form einer vor Behandlungsbeginn erstellten ärztlichen Verordnung) bezweifelt.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 sieht für bestimmte Aufwendungen eine Berücksichtigung ohne Selbstbehalt vor.

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 jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu (§ 35 Abs. 1 EStG 1988).

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 80 % steht ein jährlicher Freibetrag von 435,00 € zu).

Nach § 34 Abs. 6 letzter Satz und § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

Diese Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 (in der Folge kurz: VO) lautet auszugsweise:

§ 1 Abs. 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.

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

Nach Abs. 3 sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Nach § 3 Abs. 1 der VO ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benutzt werden kann, ein Freibetrag von 190,00 € monatlich zu berücksichtigen.

Nach § 4 dieser VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien oder Medikamente, **sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen** (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Liegt daher eine festgestellte Behinderung vor und weist der Abgabepflichtige nach bzw. macht er glaubhaft, dass Krankheitskosten in direktem Zusammenhang mit der Behinderung stehen, so sind die betreffenden Krankheitskosten ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzuerkennen.

Stehen dagegen Krankheitskosten mit der Behinderung nicht in Zusammenhang, können sie nach Abzug des Selbstbehalts neben den Freibeträgen nach § 35 abgezogen werden.

Erwägungen

Die Bf ist an MS erkrankt. Auf Grund einer im Februar 2010 durchgeföhrten Begutachtung durch einen Facharzt für Neurologie und Psychiatrie stellte das Sozialministeriumservice bei ihr einen durch diese Erkrankung verursachten Grad der Behinderung von 80 % fest.

Darüber hinaus erfolgten Zusatzeintragungen wegen einer Gehbehinderung und einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel.

In Streit steht im vorliegenden Fall, ob die geltend gemachten Aufwendungen unter den Begriff der Krankheitskosten im Sinne des § 34 EStG 1988 subsumiert werden können und ob sie diesfalls mit oder ohne Ansatz eines Selbstbehaltes abzugsfähig sind.

Die Bf fügte dem Vorlageantrag diverse Verschreibungen eines in Deutschland ansässigen Arztes für Innere Medizin bei:

Zwei dieser Verschreibungen sind mit 09.01.2014 datiert und enthalten neben dem Namen der Bf nachstehende Texte:

„Cranio-Sacral-Therapie (1 Sitzung wöchentlich); Diagnose: Mobilisierung bei MS; Dauertherapie; Privatverordnung, keine Kostenübernahme durch gesetzliche Krankenversicherung“ bzw.

„Manu-fit, Diagnose: Mobilisierung bei MS; Dauertherapie; Privatverordnung, keine Kostenübernahme durch gesetzliche Krankenversicherung“.

Am 29.08.2014 erstellte derselbe Arzt ein Privatrezept für Minocyclin 50 mg wegen therapieresistenter perioraler Dermatitis bei MS.

Die restlichen Rezepte erstellte dieser Arzt am 15.12.2014 für nachstehende Medikamente, wobei er zusätzlich jeweils „Jahresbedarf; rezeptfrei erhältlich – erstellt laut Kartei, zur Vorlage beim Finanzamt“ anführte:

-) Magnesium Verla, Diagnose: Spastik bei MS, Unwirksamkeit von anderen Magnesiumpräparaten;
-) Dulcolax, Diagnose: Therapieres. Obstipation beim MS;
-) Movicol Pulver und Microlax, Diagnose: Kotstau bei Darmentleerungsstörung bei MS;
-) Kyäni, Diagnose: Zur Stärkung der Immunabwehr bei MS;
-) Supradyn Vital 50+, Diagnose: Zur Stärkung der Immunabwehr bei MS;
-) Immun 44 Kapseln, Diagnose: Zur Stärkung der Immunabwehr bei MS;
-) Biogelat Naturcarotin Kapseln, Diagnose: Zur Stärkung der Immunabwehr bei MS;
-) Cranberry Kapseln, Diagnose: Dauertherapie zur Prophylaxe von therapieres. Harnwegsinfekten bei Blasenentleerungsstörung bei MS;

-) Ibuprofen 400 mg, Diagnose: Schmerztherapie bei Entzündung des „Nervus maxillaris“ bei MS;
-) Hans Karrer Reinigungsgel Silber und Hans Karrer Hydrocreme Mikrosilber, Diagnose: periorale Dermatitis bei MS;
-) Multi Gyn Flora Plus Gel und Vagisan Gel, Diagnose: Aufbau der Scheidenflora bei St. P. Pilztherapie beim MS.

Internetrecherchen zum vorgebrachten Sachverhalt ergaben nachstehende Ergebnisse:

1a) www.wikipedia.org:

Die multiple Sklerose (MS) ist eine chronisch-entzündliche, neurologische Erkrankung. (...) Die Krankheit ist nicht heilbar, jedoch kann der Verlauf durch verschiedene Maßnahmen oft günstig beeinflusst werden.

1b) www.msundich.at/wissen-und-ich/symtome:

Als Symptome bei MS sind ua angeführt:

Gefülsstörungen in den Beinen, Darmentleerungsstörungen, Unsicherheiten beim Gehen und Stehen, Gangstörungen durch Spastik, Kraftlosigkeit in den Armen und Beinen, Blasenentleerungsstörungen, Schmerzen, Lähmung einer Körperseite (Arm und Bein), Sprechstörungen, Depressionen und/oder depressive Verstimmungen.

1c) www.msundich.at/wissen-und-ich/behandlung:

Zusätzlich zur medikamentösen Therapie werden Physio- und Psychotherapie, Ergotherapie und Logopädie empfohlen.

1d) www.netdoktor.at/therapie/ms-alternative-therapien:

Dort ist auszugsweise angeführt:

Auf Nahrungsergänzungsmittel (meist Vitamine, Mineralstoffe) kann bei einer vollwertigen Ernährung verzichtet werden. Falsch dosiert, sind manche Nahrungsergänzungsmittel nicht ohne Gefahren.

(...) Die Einnahme des Noni-Saftes (aus der Frucht des Noni-Baumes) hat in Österreich – zumindest in einigen Regionen – eine überraschende Verbreitung erlangt. Eine positive Wirkung bei MS konnte aber nie nachgewiesen werden, und es wurde bereits über mögliche ernste Nebenwirkungen berichtet.

(...) Eine Reihe von unkonventionellen Behandlungen können aber eine positive Nutzen-Risiko-Bewertung aufweisen: Preiselbeersaft/-dragees zur Prophylaxe von Harnwegsinfekten, Fußreflexzonenmassage zur symptomatischen Therapie von Blasen-, Sensibilitäts- und motorischen Störungen (eine Studie liegt vor), Yoga zur Entspannung, Tonusregulation der Muskulatur und zur Verbesserung der Lebensqualität (eine Studie liegt vor).

(...) Zur Stressbewältigung, bei Depressionen und Schmerzen können verschiedene Entspannungstherapien (progressive Muskelrelaxation, Yoga, Qigong, Tai-Chi und auch

andere Verfahren, die versuchen, einen körperlich-seelischen Gleichgewichtszustand zu erreichen) wertvolle ergänzende Maßnahmen darstellen.

1e) [www.neurologen-und-psychiater-im-netz:](http://www.neurologen-und-psychiater-im-netz.de)

Ernährung bei MS: Bisher konnte keine bestimmte Ernährungsform oder Diät einen positiven, wirkungsvollen Einfluss auf den Verlauf oder die Symptome einer Multiplen Sklerose beweisen. Somit ist, wie für die Allgemeinbevölkerung, eine ausgewogene, vitamin- und ballaststoffreiche Ernährung zu empfehlen. Spezielle Diäten sollten nur in Rücksprache mit Ihrem Neurologen/Nervenarzt durchgeführt werden.

1f) [www.neuro-logisch.at/schwerpunkte/multiple-sklerose:](http://www.neuro-logisch.at/schwerpunkte/multiple-sklerose)

Auf dieser Seite ist ua nachzulesen, dass ein bis heute weitgehend ungelöstes Problem die Therapie der chronisch-progredienten MS ist, für die es zur Zeit keine vorbeugende Therapie gibt.

2) [www.wikipedia.org:](http://www.wikipedia.org)

Die Cranio-Sacral-Therapie ist eine alternativmedizinische Behandlungsform, die sich aus der Osteopathie entwickelt hat. Es ist ein manuelles Verfahren, bei dem Handgriffe vorwiegend im Bereich des Schädelns, des Nackens, des Zungenbeins, des Thorax, der Wirbelsäule, des Kreuzbeins, des Zwerchfells, des Beckens und der Füße ausgeführt werden. Es gibt nur wenige Studien zur Cranio-Sacral-Therapie. Wissenschaftlich ist keine Wirksamkeit belegt.

Im Punkt „Kritik“ ist auszugsweise ausgeführt, dass Studien über die Wirksamkeit oder Wirkweise der Cranio-Sacral-Therapie in internationalen medizinischen Fachblättern auf Grund methodischer Mängel bisher als mangelhaft bewertet wurden. Auch ein neues Review aus dem Jahre 2012 zeigt auf, dass es zwar einzelne hochwertige Studien gibt, die über eine schmerzlindernde und wohlbefindenssteigernde Wirkungen berichten, die Studienlage insgesamt aber keine verlässliche Aussage zu einer klinischen Wirksamkeit der Cranio-Sacral-Therapie erlaubt.

3) [www.manu-fit.de:](http://www.manu-fit.de)

Manu-fit ist als eine Weiterentwicklung der klassischen Osteopathie zu sehen.

4a) [www.doccheck.com:](http://www.doccheck.com)

Definition der ärztlichen Verordnung:

Als Verordnung bezeichnet man in der Medizin den ärztlichen Akt der Festlegung einer therapeutischen Maßnahme für einen Patienten bzw. im übertragenen Sinn die Therapiemaßnahme selbst.

Die Verordnung ist an keine bestimmte Form gebunden, sondern kann als konkrete Verhaltensempfehlung ("Ich verordne Ihnen mehr Bewegung") oder als Rezept auftreten. In der medizinischen Alltagssprache wird "Verordnung" jedoch häufig als Synonym für "Rezept" verwendet.

Diskussion:

Der Begriff "Verordnung" hat historisch gesehen einen imperativen Charakter, der auf einer hierarchischen Sicht der Arzt-Patienten-Beziehung basiert. In der modernen Dienstleistungsbeziehung zwischen Arzt und Patient entspricht die Verordnung heute eher einer Empfehlung als einer Anweisung. Die Einhaltung der Verordnung ist abhängig von der Patientencompliance bzw. Adherence.

4b) www.wikipedia.org:

Ein Rezept, auch Verordnung oder Verschreibung, ist in der Medizin und Pharmazie die schriftliche Verordnung von Arznei- oder Heilmitteln.

5a) www.netdoktor.at:

Magnesium ist ein lebenswichtiges Mineral, das unter anderem für die normale Muskelfunktion notwendig ist.

5b) www.zentrum-der-gesundheit.de :

Magnesium ist als ein sehr wirksamer Mineralstoff mit weitreichenden Auswirkungen bekannt. Dass Magnesium zusätzlich außergewöhnliche entzündungshemmende Eigenschaften besitzt, hat nun eine Studie der Universität von Kalifornien gezeigt. Magnesium könnte also eine große Hilfe für solche Menschen sein, die lieber auf die gefährlichen und teilweise unvorhersehbaren Nebenwirkungen pharmazeutischer Entzündungshemmer verzichten wollen.

5c) www.apotheken-umschau.de:

Magnesium Verla wird eingesetzt bei ungenügender Magnesiumzufuhr durch Nahrung und Trinkwasser. Laut Packungsbeilage handelt es sich bei Magnesium Verla um ein Arznei- und kein Nahrungsergänzungsmittel.

6a) <https://no.wikipedia.org>:

Kyäni:

Die Kyäni-Gründer behaupten, einen Forscher getroffen zu haben, der den Tlingit-Stamm in Alaska untersucht. Er berichtet, dass dieses Volk keine Wörter für eine breite Palette von Krankheiten, einschließlich Krebs und Diabetes, habe. Ihre Hypothese war, dass die regelmäßige Einnahme von wilden Blaubeeren und Lachsen die offensichtlich herausragende Gesundheit dieses Volkes erklärt.

Verkauft werden verschiedene Nahrungsergänzungsmittel, die neben Blaubeeren und Lachs auch Extrakte aus einer Vielzahl anderer natürlicher Quellen enthalten.

Kontroverse:

(...) Im Jahr 2013 untersagte Estland den Vertrieb von Kyäni-Produkten auf Grund des Gehalts an illegalen Substanzen. In Ungarn wurde Kyäni im Jahr 2014 mit 6 Mio. Ft wegen der umfangreichen Verwendung illegaler gesundheitsbezogener Angaben bei der Vermarktung bestraft.

6b) <http://kyaniteamprodukte.de> :

Die Wirkung der Kyäni-Produkte ist einfach erklärt: Bio-Verfügbarkeit von 97 %, Superfoods und Kardinalsfrüchte:

Kyäni Sunrise enthält: Blaubeere, Cranberry, Aloe Vera, Granatapfel, Amla Beeren, Himbeeren, Zitronen, Birnen, Aronia Beeren, Brokkoli, Spinat, Grünkohl, Panax Ginseng Wurzel.

Kyäni Sunset enthält: Tocotrienole/Vitamin E, Omega 3 (Alaska Wildlachs Fischöl), Provitamin A (Algen), Vitamin D

Kyäni Nitro enthält: Noni

7) www.hans-karrer.de:

„Egal ob trockene Haut, fette Haut, Haarprobleme, Hautalterung oder Ästhetik: Die dermatologischen Produkte von Hans Karrer nehmen sich Ihrer individuellen Hautprobleme an.“

Die Hautpflegeprodukte von Hans Karrer können in Apotheken, aber auch über Amazon erworben werden.

8) www.wikipedia.org:

Die periorale Dermatitis (auch: Mundrose, Stewardessen-Krankheit oder rosacea-artige Dermatitis) ist eine ungefährliche Hautkrankheit mit einem charakteristischen bläschenhaften Ausschlag im Gesicht, vor allem um den Mund und die Augen.

Die genaue Ursache der Erkrankung ist unbekannt. Durch Überpflegung ist die Haut nicht mehr in der Lage, selbst die notwendigen Fette und Lipide herzustellen, sodass sie trocken wird und schuppt. Aus Unwissenheit werden die betroffenen Hautpartien daraufhin noch intensiver gepflegt und eingecremt, woraufhin sich der Ausschlag verstärkt und erweitert. Oft besteht eine genetische Disposition, und die periorale Dermatitis bricht erst aus, wenn ein Auslöser ins Spiel kommt. Die bekanntesten Auslöser sind Stress, Pilzbefall, Bakterien, fluoridhaltige Zahnpasta und die Langzeitanwendung von Cortisonpräparaten.

9) www.derstandard.at (Artikel vom 30.01.2013):

65 Prozent der Österreicher nehmen Mittel zur Nahrungsergänzung.

Die häufigsten Anwendungsbereiche der Präparate, die der Verein für Konsumenteninformation erst vergangene Woche als kaum notwendig bezeichnet hat, sind Erkältungen und das Immunsystem (58 %) sowie Haut, Haare und Nägel (39 %). Auf den weiteren Plätzen folgen Gewichtsregulierung, Knorpel-, Muskelaufbau und Schlaflosigkeit (jeweils 24 %), Magen und Darm (23 %) sowie Blutdruck und mentale Leistungsfähigkeit (je 20 %).

10) www.gesund.at/cranberry-gesundheit:

Cranberries: Diese helfen, Blasenentzündungen vorbeugen, die Hautalterung zu verlangsamen, das Immunsystem zu fördern, das Herz-Kreislauf-System zu stärken, das Krebsrisiko zu reduzieren.

Laut der Internetseite www.shop-apotheke.at ist Biogelat Cranberry ein Nahrungsergänzungsmittel.

11) www.biogelat.at :

Biogelat Naturcarotin: Carotinoide sind natürliche Farbstoffe, die Pflanzen ihre wunderschönen Farben verleihen, zum Beispiel das herrliche Rot von saftigen Tomaten oder das leuchtende Orange von Karotten. Es war aber nicht Eitelkeit, weshalb die Natur Carotinoide erschaffen hat, sondern ein anderer wichtiger Grund: Carotinoide schützen Pflanzenzellen vor übermäßiger UV-Bestrahlung. Und dieser Schutz gilt natürlich auch für den Menschen.

12) www.headstart.at:

Headstart ist Gesundheitsnahrung auf Fruchtsaftbasis ohne Koffein und ohne Konservierungsmittel, welches Konzentrationsverbesserung, körperliche Vitalitätssteigerung und Stressreduktion bewirkt.

Einsatzbereich: Der ideale Begleiter in Beruf, Schule, Alltag und Sport.

Funktion: Durch die spezielle und ausgewogene Zusammensetzung der in headstart enthaltenen natürlichen Inhaltsstoffe wird nach dem Trinken von headstart der Blutzuckerspiegel angehoben und über Stunden auf einem optimalen Level gehalten. Diese Funktion ist der Schlüssel zum Erfolg, da unser Gehirn keinen eigenen Energiespeicher besitzt und 99 % seiner Energie aus der Blutglukose bezieht! Durch die Wirkung von headstart ist somit sichergestellt, dass unser Gehirn sowie unser gesamter Organismus (Körper) über Stunden konstant und optimal mit Energie aus der Blutglukose versorgt wird. Daraus resultiert eine spürbar bessere Konzentrationsleistung in Kombination mit gesteigerter körperlicher Vitalität bei gleichzeitigem Stressabbau.

Ausgehend von den unter Punkt 1) bis 12) dargestellten Rechercheergebnissen, in Verbindung mit dem Vorbringen der Bf und den vorgelegten Unterlagen, war der festgestellte Sachverhalt wie folgt rechtlich zu würdigen:

Dass die – wenn auch äußerst kurz gehaltenen – mit dem Vorlageantrag übermittelten ärztlichen Verordnungen bzw. Rezepte nicht den oa. grundsätzlichen Erfordernissen für eine Verordnung entsprochen hätten, konnte weder festgestellt werden, noch äußerte die Amtspartei diesbezügliche Bedenken in ihrem Vorlagebericht.

Da, wie oa, Physiotherapie bei MS empfohlen wird und der als Hausarzt bezeichnete Arzt für Innere Medizin der Bf sowohl für die Cranio-Sacral-Therapie als auch für Manufit eine Verordnung vor Inanspruchnahme dieser Behandlungen ausgestellt hat, waren die Kosten für diese alternativmedizinischen Behandlungen als medizinisch indizierte, mit der Behinderung in Zusammenhang stehende Heilbehandlungen im Sinne der VO anzusehen und daher als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Die Rezepte für die restlichen Mittel (mit Ausnahme des am 29.08.2014 ausgestellten Rezepts für Minocyclin) wurden jedoch erst ausgestellt, nachdem die Bf diese laut vorliegender Aufstellung bereits – zum Teil regelmäßig – erworben hatte.

Als Krankheitskosten sind auch solche Aufwendungen absetzbar, die den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen. Dazu gehören zweifelsohne Schmerzmedikamente (vgl. UFS 30.07.2013, RV/0230-K/10).

In Bezug auf die Schmerzmedikamente war daher dem Vorbringen der Bf, dass sie diese bei durch ihre Erkrankung ausgelösten Schmerzen im Anlassfall eingenommen habe, Glauben zu schenken. Da auch in diesem Fall von einem ursächlichen Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung auszugehen war, waren die diesbezüglichen Ausgaben (Ibulysin Hexal, Ibuflam 400 mg und Ibuprofen) ebenfalls als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Dies traf wegen der glaubhaft durch MS ausgelösten Spasmen sowie der Darm- und Blasenentleerungsstörungen gleichermaßen auf die Arzneimittel Magnesium Verla, Dulcolax, Movicol, Microlax zu.

Die Bf leidet seit Jahren an der unheilbaren Erkrankung MS mit den angeführten Symptomen. Im Hinblick auf die oa. BFH-Urteile vom 06.04.1990 und 11.11.2010 schadeten die erst nachträglich am Jahresende ausgestellten Rezepte nicht, weil auf Grund der schon länger andauernden Erkrankung das Erfordernis eines laufenden Verbrauchs dieser Medikamente glaubwürdig war.

Bei Nahrungsergänzungsmitteln ist dagegen im Allgemeinen eine differenzierte Betrachtungsweise geboten, weil auf Grund des gesteigerten Gesundheitsbewusstseins in großen Teilen der Bevölkerung und der weit verbreiteten Einnahme derartiger Präparate zweifelhaft ist, ob deren Erwerb zwangsläufig und außergewöhnlich ist. Bei diesen Produkten ist daher eine einzelfallbezogene Überprüfung angezeigt, weil sowohl Kranke als auch Gesunde Nahrungsergänzungsmittel im Hinblick auf eine konkrete Krankheit, ein persönliches Leiden oder den Wunsch, gesund zu bleiben, (oftmals in Eigenregie) konsumieren (Urban, aaO).

Wegen der schwierigen Abgrenzung zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben für die Erhaltung der Gesundheit oder Vorbeugung vor Krankheit ist bei Nahrungsergänzungsmitteln ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139, zu einem Kuraufenthalt).

Im Hinblick auf die Nahrungsergänzungsmittel Supradyn Vital 50+, Immun 44, Biogelat Naturcarotin und Cranberry Kapseln, für welche die Bf jeweils nachträglich am Jahresende ausgestellte Rezepte vorlegte, konnten letztere dennoch als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt werden, obwohl es sich bei Cranberry Kapseln um kein Arzneimittel, sondern ein Nahrungsergänzungsmittel handelt. Dieses wurde als „Dauertherapie zur Prophylaxe von therapieresistenten Harnwegsinfekten bei Blasenentleerungsstörung bei MS“ verordnet, weshalb im speziellen Krankheitsfall der

Bf ebenfalls ein unmittelbarer Zusammenhang mit der die Behinderung auslösenden Erkrankung glaubwürdig war.

Dem gegenüber war bei den ebenfalls als Kosten der Heilbehandlung beantragten Multivitaminpräparaten und den wegen der perioralen Dermatitis gekauften Hautpflegeprodukten von Hans Karrer sowie den in den Apothekenkosten enthaltenen Produkten von Widmer und Roche Posay – ungeachtet der nachträglich ausgestellten Rezepte - kein unmittelbarer Zusammenhang mit der Behinderung der Bf herstellbar.

Das Auftreten einer perioralen Dermatitis kann vielfältige Auslöser haben; ein Nachweis, dass diese im Fall der Bf durch MS ausgelöst worden wäre, war durch die Diagnose "therapieresistente periorale Dermatitis bei MS" nicht erbracht. Darüber hinaus waren die angeführten Produkte nicht auf periorale Dermatitis beschränkt, sondern wurden für unterschiedliche Hauttypen empfohlen.

Gleiches galt für sämtliche immunstärkenden Mittel (Kyäni, Supradyn Vital 50+, Immun 44, Biogelat Naturcarotin, Headstart), deren Einnahme ebenfalls in keinem ausreichend eindeutigen Zusammenhang mit der Grunderkrankung der Bf stand. Derartige Mittel werden nicht ausschließlich von kranken, sondern sehr häufig auch von gesunden Personen zur Erhaltung ihrer Gesundheit konsumiert. Dass diese Mittel geeignet wären, ein Fortschreiten der durch MS ausgelösten Beeinträchtigungen zu verhindern bzw. günstig zu beeinflussen, hätte nicht nur einer ärztlichen Verordnung vor Einnahme dieser Mittel bedurft, sondern auch einer schlüssigen Begründung (vgl. Wanke/Borgmann, UFSjournal 2012, 176, wonach "Ein-Zeilen-Bestätigungen" von Hausärzten zumeist nicht ausreichen).

Weder die Hautpflegemittel noch die immunstärkenden Präparate waren daher als Krankheitskosten im Sinne des § 34 EStG 1988 zu qualifizieren.

Die offenbar in Form einer Selbstmedikation eingenommenen bzw. angewendeten

-) *Ortho Biomo Probiot* (ein Nahrungsergänzungsmittel zur Unterstützung einer gesunden Darmflora),
-) *Cranberola Kapseln* (ein Nahrungsergänzungsmittel zur Unterstützung des Immunsystems),
-) *Biogelat Biotin* (www.biogelat.at: ein Arzneimittel zur Einnahme bei Biotin-Mangelzuständen – bedingt durch eine unausgewogene Ernährung oder Stress),
-) *Antistax* (www.shop-apotheke.at: Pflanzliches Arzneimittel bei venöser Insuffizienz),
-) *Rennie* (www.shop-apotheke.at: ein Mittel, das bei Sodbrennen und anderen säurebedingten Magenbeschwerden hilft) und
-) *Reparil Gel* (Anwendungsgebiete laut www.apotheken-umschau.de: Verletzungen mit Prellungen, Verstauchungen, Quetschungen, Blutergüssen, Sehnscheidenentzündungen; Schmerzen der Wirbelsäule; oberflächliche Venenentzündungen, Krampfadern; Venenpflege nach Spritzen bzw. Infusionen)

waren ebenfalls mit keiner nachgewiesenen Erkrankung der Bf in Verbindung zu bringen und stellten daher keine Krankheitskosten im Sinne des § 34 EStG 1988.

Pneumovax (www.patienteninfo-service.de) ist ein Pneumokokken-Impfstoff und als prophylaktische Gesundheitsmaßnahme nicht vom Krankheitsbegriff des EStG umfasst.

Keine der durchgeführten Recherchen der Richterin konnte zudem einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen einer Pilzinfektion und MS bestätigen.

Multi Gyn Flora Plus Gel und Vagisan Gel zum Aufbau der Scheidenflora nach Pilztherapie waren demzufolge als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Minocyclin ist ein Antibiotikum, das der Bf am 29.8.2014 zur Behandlung der perioralen Dermatitis verordnet wurde. Dieses am 29.8.2014 gekaufte Medikament war ebenfalls als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt abzugsfähig.

Ovestin Ovula (www.netdoktor.at: ein Östrogen zur Behandlung von Scheidenentzündungen), Minostad (www.netdoktor.at: ein Medikament zur Behandlung von Rosacea, einer Hauterkrankung), Xyloneural (www.apotheken-umschau.de:

Lokalanästhetikum, das im Rahmen der Neuraltherapie eingesetzt wird) und Optiderm (www.shop-apotheke.at: Arzneimittel zur unterstützenden Behandlung von Hauterkrankungen mit Juckreiz und Hauttrockenheit) wurden ebenfalls als mit Selbstbehalt abzugsfähige, weil in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der Grunderkrankung der Bf stehende Krankheitskosten qualifiziert.

Von den als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt beantragten Aufwendungen in Höhe von 2.128,49 € waren die unter den Nummern 4 bis 11 angeführten Kontaktlinsen, Brille, Arzthonorare und Optiderm (www.shop-apotheke.at: ein Arzneimittel zur unterstützenden Behandlung von Hauterkrankungen mit Juckreiz und Hauttrockenheit) anzuerkennen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sind Kontaktlinsen (zB BFG 03.03.2014, RV/7101330/2013), Brillen (Jakom/Vock, § 34 Rz 90 "Brillen") und Arzthonorare (Jakom/Vock, § 34 Rz 90 "Krankheitskosten") als Krankheitskosten abzugsfähig.

Von den unter den Nummern 12 bis 19 angeführten Apothekenkosten (in Summe 146,70 €) waren die in Kopie übermittelten Belege zum Teil nicht leserlich.

Da die mit Selbstbehalt abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen geringer waren als der ermittelte Selbstbehalt und sich diese Kosten daher steuerlich nicht auswirkten, wurde im Sinne der Verwaltungsökonomie von einer neuerlichen Belegvorlage Abstand genommen und wurden die gesamten beantragten Kosten in Höhe von 2.128,49 € als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt.

In Summe waren (gegliedert nach Belegnummern in der Aufstellung der Bf) insgesamt 3.116,27 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen (nach der Aufstellung der Bf waren das die Nummern 20, 21, 26, 27, 28, 29, 30, 32, 33, 35, 36, 37, 38, 45, 47, 58, 59, 64, 65, 66, 70 71, 72, 73, 74, 76, 79, 80, 81, 83, 85 und von der Nummer 57, Auflistung der Medikation 2014, ein Betrag von 170,17 €).

Als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt war neben den beantragten Aufwendungen von 2.128,49 € ein Betrag von 206,87 € anzusetzen, in Summe daher 2.335,36 € (Nummern 22, 31, 34, 39, 41, 51, 55, 67, 69, 75, 77, 78 und von der Nummer 57, Auflistung der Medikation 2014, ein Betrag von 78,71 €).

Die in den verbleibenden (Rechnungs)Nummern enthaltenen Aufwendungen stellten keine Krankheitskosten, weder ohne noch mit Selbstbehalt, dar.

Zulässigkeit einer 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.

Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Die Frage, ob im gegenständlichen Fall die beantragten Aufwendungen als im Zusammenhang mit der Behinderung stehende Heilbehandlungen anzusehen waren oder nicht bzw. ob diese Aufwendungen überhaupt als Krankheitskosten im Sinn des § 34 EStG 1988 zu qualifizieren waren, war von den Umständen des Einzelfalles abhängig und nicht von grundsätzlicher Bedeutung.

Linz, am 26. Jänner 2018