

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin Dr. Gerhild Fellner

in der Beschwerdesache der Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 21.05.2012, betreffend Einkommensteuer für 2011, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Vorausgeschickt wird:

Mit 1.1.2014 trat die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBI I 2012/51 iVm FinanzverwaltungsgerichtsbarkeitsG 2012, BGBI I 2013/14, in Kraft. Über Rechtsmittel gegen Bescheide der Abgabenbehörde entscheidet nun das Bundesfinanzgericht, das den Unabhängigen Finanzsenat ersetzt. An die Stelle der Berufung tritt die Bescheidbeschwerde, an die der Berufungsvorentscheidung die Beschwerdevorentscheidung. Gegen die von der Abgabenbehörde zu erlassenden Beschwerdevorentscheidungen kann ein Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das zuständige Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) eingebracht werden. Das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) entscheidet mit Beschluss oder mit Erkenntnis in der Sache selbst. Vgl. dazu *Ehrke-Rabl* (Hrsg.), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013).

Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Die an einem Burnout erkrankte Beschwerdeführerin absolvierte über Videotelefonie Sitzungen bei dem in X ansässigen YZ. Er stellte für das Jahr 2010 Honorare von 3.957,00 €, für das Jahr 2011 Honorare von 1.860,00 € in Rechnung. Die Beschwerdeführerin machte den Gesamtbetrag von 5.817,00 € als außergewöhnliche Belastung für das Streitjahr 2011 steuerlich geltend.

Im Zuge eines durch die Abgabenbehörde angestellten Ermittlungsverfahrens teilte die Beschwerdeführerin mit, sie habe für die Sitzungen bei YZ weder Urlaub noch Krankenstand in Anspruch genommen. Parallel zu dieser Therapie habe sie sich einer medikamentösen Behandlung bei Dr. A in B unterzogen. Seitens der CGKK sei kein tariflicher Kostenersatz geleistet worden.

Die Abgabenbehörde lehnte in ihrem Einkommensteuerbescheid eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ab.

Nachdem die Beschwerdeführerin Beschwerde eingebracht und in diesem Zuge ein Schreiben der CGKK mit nachstehendem Inhalt

*"Für die beiliegenden Rechnungen Ihrer Burnout-Therapie bei YZ in X kann kein tariflicher Rückersatz geleistet werden, da es sich bei dieser Therapie um keine Leistung der C-er Gebietskrankenkasse handelt",*

eingereicht hatte, kam es zu einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung.

Nach Wiedergabe des Sachverhaltes und allgemeinen Ausführungen zur außergewöhnlichen Belastung wurde darin seitens der Abgabenbehörde die Meinung vertreten, eine "Krankheit" liege im Streitfall nicht vor. Nach Angaben der Beschwerdeführerin sei kein stationärer Aufenthalt vorgelegen und habe kein Therapieplan existiert. Bei YZ handle es sich außerdem nicht um einen Arzt. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin sich "zu dieser Zeit" weder im Urlaub noch im Krankenstand befunden habe, spreche ebenfalls gegen eine Krankheit. Zudem habe die CGKK keinen Kostenersatz geleistet, woraus sich ebenfalls erschließen lasse, dass in den Therapiesitzungen keine Heilbehandlung im klassischen Sinne gesehen werden könne.

Dagegen wandte sich die Beschwerdeführerin, indem sie einen Antrag auf Entscheidung über ihre Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht einbrachte. Sie erläuterte darin, die Beschwerdevorentscheidung sei insofern mangelhaft, als sie zwar ausführlich den Inhalt des § 34 EStG referiere, die auf den Streitfall bezogene, negative Entscheidung aber denkbar knapp begründe.

Soweit die Abgabenbehörde eine „Krankheit“ angezweifelt habe, sei zu bemerken, dass die Beschwerdeführerin aufgrund eines erschöpfungsbedingten Zusammenbruchs (Burnout) ihren Beruf aufgeben habe müssen und sich mit der Diagnose „rezipivierende, depressive Störung“ in psychiatrische Behandlung begeben habe. Sie habe mehrere stationäre Aufenthalte im Krankenhaus D absolviert und sei auch medikamentös behandelt worden. Der Zusammenbruch sei 2008 erfolgt, daraufhin sei sie zwei Jahre lang arbeitsunfähig gewesen. Aufgrund der medikamentösen Therapie und der therapeutischen

Unterstützung durch Herrn Z habe sie 2010 wieder eine Halbtagsbeschäftigung aufnehmen können. Diese Umstände seien zweifellos geeignet, das Vorliegen einer psychischen Erkrankung zu belegen.

YZ biete die Behandlung von Burnout-Patienten an und sei deshalb von der Beschwerdeführerin kontaktiert worden. Es treffe zu, dass Herr Z kein Arzt sei, jedoch habe die bei ihm absolvierte Behandlung zu einer spürbaren Linderung der Symptome geführt. Es liege daher sehr wohl eine „taugliche Maßnahme“ vor. In Österreich sei übrigens die Psychotherapie als selbständige Form der Krankenbehandlung der Medizin völlig gleichgestellt.

Der seitens der Abgabenbehörde gezogene Schluss, dass keine Heilbehandlung im klassischen Sinne vorgelegen sei, könne im Übrigen nicht bedeuten, dass daher keine Krankheit gegeben war. Selbst die unmöglichste oder unsinnigste Therapie sage nichts über das Vorhandensein einer Krankheit aus. Es sei überdies nicht näher erläutert worden, was unter einer Heilbehandlung „im klassischen Sinn“ zu verstehen sei.

Die Beschwerdeführerin fasste zusammen, wegen des Bestehens einer Krankheit liege im Streitfall auch die Zwangsläufigkeit vor. Weiters sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufgrund des Übersteigens des gesetzlichen Selbstbehaltes wesentlich beeinträchtigt worden. Es bestehe daher ein Rechtsanspruch auf eine Verminderung der Steuerforderung.

Überdies seien im Zuge der ArbeitnehmerInnenveranlagung für 2010 an Herrn Z entrichtete Therapiekosten als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden.

Im Akt liegt eine Bestätigung des Facharztes für Psychiatrie und Neurologie Dr. EF aus B auf, wonach das "Stressmanagement für Burnout-Patienten" für die Beschwerdeführerin in der Zeit von Jänner 2009 bis Dezember 2010 notwendig war und sie im Jahr 2011 Refresherkurse benötigte.

#### **Ermittlungen durch die Richterin:**

Nachdem die Richterin des Bundesfinanzgerichtes ein Ergänzungseruchen an die Beschwerdeführerin gerichtet hatte, reichte diese nachstehende Unterlagen ein:

1. Ärztliche Bestätigung Dr. A,
2. Vier Ausdrucke betreffend die Ausbildung von YZ,
3. Ausdrucke von Kontoauszügen für die Jahre 2010 und 2011.

**Ad 1.:** Der Facharzt für Psychiatrie und Psychotherapeutische Medizin Dr. BA schreibt in seiner Bestätigung vom 7.1.2014 wörtlich: "Bf, geb. am XXYYZZZZ, Sie ist seit dem 14.7.2009 regelmäßig bei mir in fachärztlicher Betreuung und erhält auch eine

*entsprechende Medikation. Darüber hinaus ist die Patientin auch im niedergelassenen Bereich regelmäßig in einer Psychotherapie vorstellig. Diagnose: GH*

**Ad 2.:** Zwei Ausdrucke tragen die Überschrift "Spiritual Response Therapy". Sie bestätigen, dass Herr YZ am 1.8.2004 und am 3.10.2005 eine "Advance Training Class" bzw. eine "Review Class" erfolgreich besucht hat. Ein Ausdruck ist überschrieben mit "Certificate of Completion". Darin wird bestätigt, dass Herr YZ von 30.9.bis 1.10.2006 einen "Psych-K-Basic Training Workshop" abgeschlossen hat. Der vierte Ausdruck hat die Überschrift "Academy for Advanced Healing International", "Certificate of Completion", und bestätigt, dass Herr YZ den Workshop "Psych-K-Advanced Trainigs Program" mit 32 Stunden Klassenunterricht absolviert hat. Er trägt ein Datum aus dem Jahr 1986.

**Ad 3.:** Die Kontoauszüge für 2010 weisen von Mai bis Dezember Auslandsüberweisungen aus, bei denen die Beschwerdeführerin jeweils handschriftlich am Rand den Vermerk "Z" oder "Y" angebracht hat. Sie belaufen sich auf eine Gesamtsumme von 3.637,00 €. Die in gleicher Weise bezeichneten Auslandsüberweisungen für die Monate März bis Dezember 2011 machen eine Gesamtsumme von 2.050,00 € aus.

Die Beschwerdeführerin legte folgenden Begleittext bei:

*"Es wurde schon in der Klinik eine Gesprächstherapie verordnet. Bei meinem ersten Psychiater und Therapeut habe ich dann eine weiterführende(Gesprächs-)therapie gemacht, jedoch hatte diese keine Wirkung auf meinem psychischen Zustand und ich habe die Therapie abgebrochen. Dann kam ich zu Dr. A, bei dem ich nach einer Reihe von Fehlversuchen endlich eine ansprechende medikamentöse Behandlung erfuhr und immer noch erfahre.*

*Da ich auf diverse Therapieformen nicht angesprochen habe, habe ich mich auf die Suche nach einer geeigneten Therapie gemacht und bei Herrn YZ eine SRT (Spiritual Response Therapie) und Stressmanagementtherapie gefunden, die mir sehr geholfen hat."*

Ergänzend führte die Beschwerdeführerin aus, Herr Z habe keinen Webauftritt. Sie gab seine E-Mail-Adresse an, über die mit ihm Kontakt aufgenommen werden könne.

### **Erwägungen:**

Hinsichtlich allgemeiner Ausführungen zu § 34 EStG wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Nach aktuellen Statistiken leiden zunehmend Menschen unter psychischen Störungen wie dem Burnout-Syndrom. Es handelt sich dabei um einen Zustand ausgeprägter physischer und psychischer Erschöpfung. Als Auslöser gilt in der Regel beruflicher Stress mit hohem Arbeitsvolumen, Zeitdruck, geringen Gestaltungsspielräumen, ständiger Erreichbarkeit etc. In der internationalen Klassifikation der Erkrankungen gibt es nach wie vor keinen eigenen Diagnoseschlüssel für das Burnout-Syndrom. Experten warnen davor, dieses Syndrom, das grundsätzlich das Ergebnis massiver Erschöpfung ist, ohne weiteres wie eine Depression zu kategorisieren. Als Behandlungsmethoden kommen

verschiedene Maßnahmen in Betracht, etwa Ordnung des Lebensstils, Psychotherapie, Ernährungsumstellung, Therapie mit Psychopharmaka (vgl. etwa [www.diagnostisches-centrum.de](http://www.diagnostisches-centrum.de)).

Im Sinne der herrschenden Lehre ist unter einer Krankheit eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Der BFH sieht in einer Krankheit einen abnormalen, regelwidrigen körperlichen, geistigen oder seelischen Zustand. Derartige regelwidrige Erscheinungsbilder sind in einer unter Umständen dem geschichtlichen Wandel unterworfenen Weise unterschiedlich zu bewerten. Entscheidend für die Annahme einer Krankheit ist, ob Störungen von solchem psychischen oder körperlichen Gewicht vorliegen, dass nach herrschender Meinung eine medizinische Behandlung erforderlich wird (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm. 78).

Nach Aktenlage ist es unzweifelhaft (siehe Ausführungen im Vorlageantrag sowie ärztliche Bestätigungen), dass die Beschwerdeführerin schon vor dem Streitjahr 2011 sowie – offenbar auslaufend - im Streitjahr an einem Burnout-Syndrom litt. Wohl unstrittig ist in einem erschöpfungsbedingten Zusammenbruch mit depressiver Störung, der zu einer zweijährigen Berufsunfähigkeit führt und von einer psychiatrischen Behandlung mit stationären Krankenhausaufenthalten begleitet ist, ein regelwidriger körperlicher und seelischer Zustand zu erblicken. Ein solches krankhaftes Erscheinungsbild ist - wie es nach festgestelltem Sachverhalt auch tatsächlich geschah und im Sinne der beispielsweise oben angeführten Quelle unumgänglich ist - medizinisch bzw. therapeutisch zu behandeln.

Es liegt also im Falle der Beschwerdeführerin eine Krankheit vor, die grundsätzlich zum Abzug von Behandlungskosten berechtigt.

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur solche, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden. Solche Kosten sind typisierend als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, ohne dass es der an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf. Zu ihnen zählen Arzthonorare und Krankenhausgebühren, sowohl betreffend schulmedizinische als auch komplementärmedizinische Behandlungen einschließlich Psychotherapie. Aufwendungen für in Österreich nicht zur Heilbehandlung befugte Personen sind dann als abzugsfähig anzuerkennen, wenn ein ärztliches Gutachten nachweist, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung erforderlich ist (*Wanke* a.a.O., § 34 Anm. 78).

Dem Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger kommt lediglich Indizwirkung zu (siehe *Wanke* a.a.O., Seite 4, Mitte).

Wie der UFS in seinem Erkenntnis RV/0047-L/10 vom 10.4.2012 ausgeführt hat, gibt die Judikatur zum Sozialversicherungsrecht Anhaltspunkte für eine sachgerechte Abgrenzung. Der OGH sieht nicht bloß Kosten für nach dem Arzneimittelgesetz zugelassene Medikamente oder für wissenschaftlich anerkannte Behandlungsmethoden

als erforderlich, zweckmäßig bzw. medizinisch notwendig an. Dies könne durchaus auch auf Kosten für sogenannte Außenseitermethoden, dh für wissenschaftlich noch nicht allgemein gesicherte Behandlungsmethoden, zutreffen. Allerdings müsse deren Wirksamkeit in der Form erwiesen sein, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahmen zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung verwiesen werden könne und dieser sich nicht nur auf die bloß subjektive Besserung bestehender Beschwerden beschränke. Dies setze voraus, dass der Erfolg nicht nur in Einzelfällen, sondern typischerweise erzielt wird (OGH 24.10.2000, 10 ObS 294/00h; 26.3.1996 10 ObS 52/96; 9.4.1995, 10 ObS 20/95 u. a.).

Der UFS weist im obenzitierten Erkenntnis darauf hin, dass die genannten Kriterien auch für den abgabenrechtlichen Bereich herangezogen werden können, soweit Kosten für Außenseitermedizin zu beurteilen sind. Doch kann damit nur eine medizinische Notwendigkeit der Maßnahme dem Grunde nach erwiesen werden. Für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im steuerlichen Sinn müssen darüber hinaus auch die sonstigen Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 vorliegen. Im Allgemeinen wird sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme erweisen. Sogar eine nachträglich erstellte ärztliche Expertise wird nicht generell als ungeeignet angesehen werden können, die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes zu dokumentieren.

Jedoch entspricht eine außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehende, bloße ärztliche Empfehlung – umso mehr wenn sie erst nachträglich gegeben wird – nicht den Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheitskosten.

Auf den Streitfall bezogen kann in der Bestätigung des Dr. EF vom 10.5.2011, die die Notwendigkeit des "Stressmanagements für Burnout-Patienten" und für Refresherkurse für die Zeiträume 2009 und 2010 sowie für 2011 - somit überwiegend für bereits verstrichene Zeiträume - ausspricht, keine ärztliche Verordnung erblickt werden, die anhand eines Behandlungsplanes eine Therapie bei einer bestimmten, hiezu autorisierten Person, verschreibt. Dr. EF erwähnt nicht einmal den Namen des YZ. In Zusammenschau mit dem Umstand, dass nach Aktenlage nicht Dr. F, sondern Dr. A der behandelnde Arzt der Beschwerdeführerin war, ist in dieser Blanko- oder Pauschalbestätigung nicht mehr als eine der Beschwerdeführerin zugute kommende Gefälligkeit zu erblicken. Keinesfalls vermag sie Beweis dahingehend zu machen, dass gerade die bei Herrn Z absolvierten Videotelefoniesitzungen medizinisch notwendig waren. Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin selbst schriftlich mitgeteilt (siehe oben): *"Da ich auf diverse Therapieformen nicht angesprochen habe, habe ich mich auf die Suche nach einer geeigneten Therapie gemacht und bei Herrn YZ eine SRT.....gefunden....."* Die Sitzungen bei Herrn Z wurden daher nicht von ärztlicher Seite verordnet, sondern aufgrund einer Eigeninitiative der Beschwerdeführerin in Anspruch genommen.

Soweit die fachliche Ausbildung des Herrn Z Gegenstand des Interesses sein kann, ist festzustellen: Schon ihrem äußeren Erscheinungsbild nach wirken die eingereichten

Ausdrucke mit unruhigen Schriftbildern und teilweise mit Verschnörkelungen versehen, wenig seriös und kann ihnen nicht eine Beweiskraft iS des § 168 BAO zugestanden werden. Wer konkret die Veranstalter der Workshops oder Training Classes waren, lässt sich kaum nachvollziehen. In keinem Fall ist eine Adresse angegeben, in einem Fall ein Postfach (Box XXX, G). Abgesehen davon ist die kurze Dauer der dokumentierten Veranstaltungen nicht geeignet, eine fundierte fachliche Ausbildung nachzuweisen, wie sie für Behandlungen auf dem medizinischen Sektor - und das zweifellos nicht nur in Österreich - gefordert wird. Keineswegs können die eingereichten Ausdrucke für sich beanspruchen, einem Diplom oder einer Promotionsurkunde über Abschluss einer Fachausbildung oder eines Studiums an einer inländischen Fachhochschule oder Universität gleichgehalten zu werden. Nach allgemeiner Lebenserfahrung kann zudem mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass Herr Z mit den nach Aktenlage aufscheinenden Kursbestätigungen auch in England nicht zur Ausübung der Heilbehandlung bzw. der Psychotherapie befugt ist. Es entsteht vielmehr der zwingende Eindruck, dass es sich bei Herrn Z um einen "selbsternannten Therapeuten" handelt. Dies bedeutet aber im Weiteren, dass kein zur Ausübung der Heilkunde zugelassener Mediziner eine Behandlung bei YZ als "notwendige Maßnahme" verschreiben würde.

Tatsächlich liegt kein Nachweis dahingehend vor, dass die Sitzungen der Beschwerdeführerin bei Herrn Z einer ärztlichen Aufsicht oder Begleitung mit Aufzeichnungen über den Therapieverlauf unterstanden bzw. dahingehend, ob YZ Heilerfolge in einer für die Bildung eines Erfahrungssatzes ausreichenden Anzahl von Fällen nachweisen kann (soweit dies bei seiner fehlenden Qualifikation überhaupt von Belang sein könnte).

Soweit die Beschwerdeführerin nach subjektivem Empfinden eine Besserung ihrer Krankheitssymptome durch die Videotelefoniesitzungen bei Herrn Z festgestellt hat, ist dies nicht unglaublich. Auch Maßnahmen, die außerhalb der wissenschaftlichen Methoden von Medizin oder Psychotherapie stehen, wie etwa private Gespräche mit Angehörigen oder Freunden, mögen in krankheitsbedingt belastenden Lebenssituationen hilfreich sein. Sollten für derartige Zusammenkünfte mit selbstgewählten, medizinisch nicht autorisierten Personen Honorare in Rechnung gestellt werden, sind diese aber in den steuerlich unbeachtlichen Bereich der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 zu verweisen.

Es darf zudem nicht außer Acht gelassen werden, dass die Beschwerdeführerin stets parallel in Behandlung bei Dr. BA, einem Facharzt für Psychiatrie und Psychotherapeutische Medizin war und eine Medikation erhielt. Nicht abgrenzbar ist, inwieweit der eingetretene Heilungserfolg dieser fachärztlichen Betreuung zuzuordnen ist. Dies impliziert, dass die Wirkungsweise der bei YZ - abgesehen von seiner nicht gegebenen fachlichen Eignung - absolvierten Sitzungen in concreto nicht hinreichend nachweisbar ist. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, der aussagt: *"Konnte der Steuerpflichtige für sein Leiden die Heilbehandlung nach den allgemein üblichen wissenschaftlichen Methoden auf Kosten der*

*gesetzlichen Krankenversicherung in Anspruch nehmen und entschließt er sich dennoch, eine wissenschaftlich nicht allgemein anerkannte Behandlungsmethode zu wählen und dafür nicht unerhebliche Kosten in Kauf zu nehmen, können die aufgewendeten Beträge nicht als zwangsläufig erwachsen angesehen werden" (VwGH 21.6.1978, 0130/77).*

Zusammenfassend stellten daher die mit YZ ohne ärztliche Verordnung und ohne je mit ihm persönlich zusammengetroffen zu sein, abgewickelten Videotelefoniesitzungen keinen zielgerichteten Eingriff zur Heilbehandlung dar. Die dafür aufgewendeten Kosten sind somit nicht zwangsläufig erwachsen und nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl. auch UFS 19.2.2010, RV/1479-L/08).

Soweit für das Jahr 2010 seitens der Abgabenbehörde Kosten für Sitzungen bei YZ (zum Teil) anerkannt wurden, kann daraus nicht abgeleitet werden, dass die unrichtige abgabenrechtliche Beurteilung in aller Zukunft fortgesetzt werde. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

**Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig**, weil in Lehre und Rechtsprechung Einigkeit darüber besteht, dass die Kosten für eine wissenschaftlich nicht anerkannte therapeutische Methode, die neben einer *lege artis* durchgeführten ärztlichen Behandlung in Anspruch genommen wurde, nicht zwangsläufig erwachsen sind. Der hier zu lösenden Rechtsfrage kommt daher keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.