

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache des Bf.,
Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 3. Oktober 2012, betreffend
Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (ANV) für das Jahr 2011 führte der
Beschwerdeführer (Bf.) im Abschnitt „Außergewöhnliche Belastung“ in der Rubrik
„Zusätzliche Kosten“ (Kennziffer 476 des Erklärungsformulars L 1) einen Betrag von
2.627,92 € an.

Am 25.07.2012 richtete das Finanzamt ein Ergänzungsersuchen auf Vorlage
entsprechender Unterlagen und Belege zum Nachweis dieser Kosten an den Bf.. In
Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens (Schreiben vom 08.08.2012) legte der Bf. die
entsprechenden Rechnungen bei und führte im Wesentlichen Folgendes aus:

Alle beantragten Kosten im Rahmen außergewöhnliche Belastungen stünden
im Zusammenhang mit seiner Behinderung. Das Bundessozialamt habe einen
Behinderungsgrad von 70 % festgestellt. Der Gesamtbehinderungsgrad setze sich aus
Einzeldiagnosen zusammen. Im Herbst 2006 habe der Bf. die Therapieform Impuls-
Strömen im Krankenhaus KH kennengelernt. In Absprache mit den Ärzten sei diese
Therapieform beibehalten worden. Durch diese Entspannungsarbeit könne er das
Tremorsyndrom etwas beeinflussen.

Am 10.09.2012 erging ein Einkommensteuerbescheid (ESt-Bescheid) für 2011, in
welchem die Aufwendungen für Therapie-Strömen in Höhe von (iHv.) 1.320,00 € und
die mobile Betreuung „M -GmbH“ iHv. 847,62 € als außergewöhnliche Belastung keine
Berücksichtigung fanden. In der Begründung zu diesem Bescheid wird ausgeführt:

Die geltend gemachten Kosten wegen Krankheit bzw. Behinderung (M ist die mobile Betreuung iHv. 847,62 €) waren um das steuerfreie Pflegegeld zu kürzen.

Aufwendungen für Massagen und Therapien können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Krankheit anfallen und aus medizinischen Gründen erforderlich sind. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von Therapien und Massagen ist die Vorlage eines vor der Inanspruchnahme ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit dieser Maßnahmen ergibt, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einer Therapie von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss. Da die Voraussetzungen nicht gegeben sind, konnten die Aufwendungen (Therapie Strömen) iHv. 1.320 € nicht berücksichtigt werden.

Am 27.09.2012 machte der Bf. eine Eingabe an das Finanzamt mit der Bezeichnung „Anregung auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO“ für das Jahr 2011 und führte darin aus, dass bei der Berechnung der ESt-Beträge auf Grund von außergewöhnlichen Belastungen aus Unkenntnis über die Möglichkeit der Beantragung eines Freibetrages nicht berücksichtigt worden seien. Aus der diesem Schreiben als Beilage angeschlossenen Kopie des Behindertenpasses ist ersichtlich, dass das Bundessozialamt Landesstelle Oberösterreich für den Bf. einen Behinderungsgrad von 70% festgestellt hat.

Nach der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erließ das Finanzamt am 03.10.2012 einen neuen Sachbescheid betreffend ESt 2011, in welchem die als außergewöhnliche Belastung beantragten „Zusätzlichen Kosten“ nicht anerkannt wurden.

In der gegen diesen Bescheid am 08.10.2012 erhobenen Berufung (welche nunmehr als Beschwerde zu werten ist) führte der Bf. Folgendes aus:

Bei der Berechnung der ESt seien Beträge auf Grund von außergewöhnlichen Belastungen iHv 1.320,00 € mangels Vorlage eines ärztlichen Zeugnisses nicht berücksichtigt worden. Ein ärztliches Zeugnis werde vom Bf. nachgereicht.

Das Finanzamt richtete folgendes Ergänzungsersuchen an den Bf.:

In Ihrer Berufung beantragen Sie die Kosten für „Impuls-Strömen“ (RB , KM) als außergewöhnliche Belastung.

Sie werden daher ersucht, folgende Unterlagen beizubringen:

- *Ärztliche Verordnung (Verordnungsschein) VOR Beginn der Behandlungsleistungen sowie Therapieplan*
- *Bekanntgabe der Höhe des Ersatzes der Aufwendungen durch Ihren Sozialversicherungsträger*

Der Bf. beantwortete dieses Ergänzungsersuchen wie folgt:

Seitens der OÖGKK habe es keinen Ersatz für die Aufwendungen gegeben. Therapieplan habe es ebenfalls keinen gegeben.

Beigelegt würden: Belege für „Impuls-Strömen“ (RB , KM) sowie ein Bericht von Dr. D NN . Im besagten Schreiben des Dr. NN wird ausgeführt:

„Diagnose: Rezidivierende Depressive Störung, Tremorsymptomatik, Morbus Crohn. Im Rahmen einer weitgehend therapieresistenten depressiven Störung ist bei Herrn MS ein beträchtlicher sozialer Rückzug beobachtbar, der durch die rezidivierende, plötzlich auftretende, diagnostisch schwer einzuordnende Tremorsymptomatik verstärkt wird. Komplementäre Maßnahmen wie das Impuls-Strömen wurden bisher von Herrn MS als die pharmakologischen und psychotherapeutischen Behandlungskonzepte unterstützende Faktoren erlebt.

Das engmaschige Behandlungskonzept des Impuls-Strömens, mit drei mal wöchentlichen, intensiven Kontakten kann als wichtiges Element, dem krankheitsbedingten sozialen Rückzug entgegen zu wirken gesehen werden und ist somit aus psychiatrischer Sicht zu befürworten und die Weiterführung zu empfehlen.“

Am 16.01.2013 legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme wurde u.a. ausgeführt, dass der vorgelegte Bericht von Dr. D NN , datiert mit 20.12.2012, keine ärztliche Verordnung darstelle, sondern eine Empfehlung und Befürwortung der komplementären Maßnahme des Impuls-Strömens sei.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen

1. Streitpunkt

Strittig ist, ob die Aufwendungen des Bf. für „Impuls-Strömen“ iHv 1.320,00 € als Kosten der Heilbehandlung im Zusammenhang mit einer Behinderung steuerlich als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind.

Der Bf. argumentiert, dass die beantragten Kosten im Zusammenhang mit seiner Behinderung stünden. Das Bundessozialamt stellte einen Behinderungsgrad von 70% fest. Nach seinen Angaben lernte der Bf. im Herbst 2006 das Strömen im Krankenhaus KH kennen. In Absprache mit seinen Ärzten habe er diese Therapieform beibehalten. Durch diese Entspannungsarbeit könne er das Tremorsyndrom etwas beeinflussen. Als Nachweis diene der vorgelegte Bericht von Dr. D NN von 20.12.2012.

Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der strittigen Kosten als außergewöhnliche Belastung mit dem Argument ab, dass der Bf. keinen Nachweis der Zwangsläufigkeit der beantragten Aufwendungen für die Maßnahme „Impuls-Strömen“ (ärztliche Verordnung vor Beginn der Behandlungsleistung sowie Therapieplan) erbracht habe. Der vorgelegte Bericht von Dr. D NN stelle keine ärztliche Verordnung dar, sondern sei eine bloße Empfehlung und Befürwortung der komplementären Maßnahme des Impuls-Strömens.

2. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem oben geschilderten Verwaltungsgeschehen (siehe oben Punkt I.).

3. Rechtliche Grundlagen und rechtliche Würdigung

Die Bestimmungen des § 34 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz) lauten auszugsweise:

Abs. 1: Bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Abs. 2: Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Abs. 3: Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Abs. 4 bzw. Abs. 5: Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten nach den Bestimmungen des Abs. 4 bzw. Abs. 5 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen anhängigen, Selbstbehalt übersteigen.

Alle vorstehenden Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein.

Abs. 6: Mehraufwendungen können aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegegeldzulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

§ 1 Abs. 1 Teilstrich 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303; idF BGBl II 2001/416, BGBl II 2010/430 lautet:

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 Belastung zu berücksichtigen.

Nach § 1 Abs. 2 dieser Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Nach § 1 Abs. 3 der Verordnung sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG zu kürzen.

§ 4 dieser Verordnung lautet:

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (z.B. UFS, RV/1933-W/07 vom 20.09.2007).

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung gelten macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind (UFS, RV/0427-G/06 vom 11.12.2006).

Liegt der Behörde für die in Anspruch genommene Behandlung eine ärztliche Bestätigung dahingehend vor, dass sie mit der Behinderung des Bf. in Zusammenhang steht, ist durch die Vorlage der ärztlichen Verordnung der Behandlung auch die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen bescheinigt (UFS, RV/1933-W/07 vom 20.09.2009).

Auch Kosten für alternative Behandlungstherapien können Kosten der Heilbehandlung und damit außergewöhnliche Belastungen darstellen, wenn ihre durch die Krankheit oder Behinderung bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit mittels ärztlicher Verordnung nachgewiesen wird. Einem – teilweisen - Kostenersatz durch die Sozialversicherung kommt zumindest Indizwirkung zu (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁷, § 34 Tz 78, Stichwort „Alternativmedizinische Behandlung“, und die dort zitierte Rechtsprechung und Literatur).

Einem ärztlichen Zeugnis bzw. Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsse (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136).

Aufwendungen und Maßnahmen der Außenseitermedizin sind somit nicht grundsätzlich von der Berücksichtigung als Kosten einer Behinderung im Rahmen der §§ 34,35 EStG 1988 ausgeschlossen. Voraussetzung ist aber - neben dem Vorliegen der sonstigen Merkmale von außergewöhnlichen Belastungen - dass deren medizinische

Notwendigkeit erwiesen wird. Dies erfordert zwar nicht einen wissenschaftlich gesicherten Wirkungsnachweis, wohl aber, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahmen zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung, d.h. jedenfalls in einer für die Bildung eines Erfahrungssatzes ausreichenden Zahl von Fällen, verwiesen werden kann, dass also der Erfolg typischer Weise erzielt wird und sich nicht nur auf eine bloße subjektive Besserung der Beschwerden beschränkt. Zumindest müssen die Maßnahmen im konkreten Fall des Antragstellers tatsächlich mit Erfolg angewendet oder der Erfolg aufgrund der bisherigen Erfahrungen wenigstens berechtigt erwartet worden sein. Der Nachweis ist in schlüssiger und eindeutig nachvollziehbarer Weise zu führen. Die Beweisführung obliegt dabei dem, der die Berücksichtigung der Kosten begehrt (UFS, RV/0427-G/06 vom 11.12.2006).

In Ausnahmefällen können demnach Kosten für eine alternative Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. In einer ausweglosen Lebenssituation begründet der „Griff nach jedem Strohalm“ die Zwangsläufigkeit. Entscheidend ist, dass immer eine ärztliche Aufsicht im Rahmen der Therapie gegeben ist und dies vom Abgabepflichtigen auch nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht werden kann.

Eine ärztliche Verordnung ist zwar nicht die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung für die medizinische Notwendigkeit. Behandlungen durch medizinisch nicht ausgebildete bzw. geschulte Personen genügen allerdings nicht. Ebenso entspricht eine bloße (nachträgliche) ärztliche Empfehlung nicht den Anforderungen für die Nachweisführung bei Krankheits- und Behinderungskosten (UFS, RV/0047-L/10 vom 29.12.2009).

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegt die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Bf. .

Im anhängigen Verfahren verwehrt das Finanzamt die steuerliche Absetzbarkeit der Aufwendungen des Bf. für die alternative Behandlungsmethode „Impuls-Strömen“ deshalb, weil kein Nachweis für die Zwangsläufigkeit (ärztliche Verordnung vor Beginn der Behandlungsleistung sowie Therapieplan) erbracht wurde und somit der Nachweis für die medizinische Notwendigkeit dieser Maßnahme fehlte.

Der Bf. legte ein mit „Bericht“ betitelttes Schreiben, datiert mit 20.12.2012, von Dr. D NN vor, in welchem das Behandlungskonzept des „Impuls-Strömens“ befürwortet und dem Bf die Weiterführung dieser Behandlungsform empfohlen wird. Dieses Schreiben entspricht nicht den Anforderungen einer ärztlichen Verordnung. Dies ergibt sich aus dem allgemein gehaltenen und unverbindlich formulierten Inhalt sowie aus der Datierung (Ausstellung nach dem Anfall der Kosten). Ebenso wenig handelt es sich dabei um ein schlüssiges und nachvollziehbares, medizinisches Gutachten. Auch wurden keine Nachweise erbracht, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahme zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung verwiesen werden könne, dass der Erfolg nicht nur in Einzelfällen sondern in typischer Weise erzielt wird und dieser sich nicht nur auf die bloß subjektive empfundene Besserung bestehender Beschwerden beschränkt.

Um als außergewöhnliche Belastung steuerlich absetzbar zu sein, bedürfen solche Aufwendungen im Rahmen der Therapie einer ärztlichen Aufsicht und müssen durch medizinisch ausgebildete bzw. geschulte Personen erbracht werden.

Die Gewerbeberechtigung des Therapeuten, der den Bf. im Beschwerdezeitraum behandelt hat, berechtigt zu Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit, u.a. mittels der Methode von Dr. Bach, Biofeedback oder Bioresonanz, Auswahl von Farben, Düften, Lichtquellen, Aromastoffen, Edelsteinen, Musik, unter Anwendung kinesiologischer Methoden und Interpretation der Aura und stellt ein freies Gewerbe dar. Somit war eine ärztliche Aufsicht im Rahmen der Therapie nicht gegeben. Die Aufwendungen wurden auch nicht durch medizinisch ausgebildete bzw. geschulte Personen erbracht. Ein Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger für die strittigen Kosten wurde ebenfalls nicht geleistet.

Eine Berücksichtigung dieser strittigen Aufwendungen iHv 1.320,00 € als außergewöhnliche Belastung im Jahr 2011 ist somit nicht möglich, weil die Zwangsläufigkeit der Belastung im Sinne der oben zitierten gesetzlichen Bestimmung und der dazu ergangenen Rechtsprechung nicht gegeben ist.

4. Unzulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Auf Grund der oben (unter Punkt II.3.) zitierten Rechtsprechung des VwGH und des UFS ist die Frage der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für Behandlungen, die der Alternativ- oder Außenseitermedizin zuzuordnen sind, als außergewöhnliche Belastung ausreichend geklärt. Die gegenständliche Entscheidung weicht von dieser Rechtsprechung nicht ab.

Diese Entscheidung ist somit nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Gegen dieses Erkenntnis ist daher gemäß § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine (ordentliche) Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Juni 2015