

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache BF, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 01.06.2015, StNr., betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen betragen 2.063,70 €. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Gesamtbetrag der Einkünfte	17.139,95 €
Einkommen	13.609,25 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	952,38 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	491,88 €
Einkommensteuer	606,75 €
anrechenbare Lohnsteuer	- 1.657,20 €
<b>festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>- 1.050,45 €</b>

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

## Entscheidungsgründe

### Bisheriger Verwaltungablauf:

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2014 beantragte Frau Bf, die Beschwerdeführerin, die Berücksichtigung von Krankheitskosten mit und ohne Selbstbehalt.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 20. März 2015 wurde sie aufgefordert, die Zahlungsbelege für die beantragten Krankheitskosten chronologisch geordnet je

nach Kennziffer 730 (1.039,32 €) und 476 (2.675,47 €) nachzureichen und erhaltene Kostenersätze bekanntzugeben.

Mit Schreiben vom 19. April 2015 gab die Beschwerdeführerin hinzu im Wesentlichen bekannt, dass sie an Multiple Sklerose leide. Sie arbeite nunmehr weniger, da Stress ein Auslöser für die Schübe sei. Die Krankheitskosten würden jedoch gleich bleiben. Den Krankheitsverlauf einzudämmen sei jedoch viel wichtiger, als Geld zu verdienen. Sie werde von einem homöopathischen Arzt und auch auf verschiedene andere Methoden bei MS (z.B. Psychotherapie, Physiotherapie, Nahrungsergänzungsmittel, usw.) behandelt. Die Beschwerdeführerin werde auch von der Lehrer-Kranken- und Unfallfürsorge finanziell unterstützt. Da sie jedoch nicht immer wegen einem Rezept zum Arzt fahre, bekomme sie dann keine Unterstützung von der LKUF. „Zestica“ und „Agnuscaston“ würde die Beschwerdeführerin auf ärztliche Empfehlung aufgrund des seit längerem bestehenden Kinderwunsches kaufen. Eine Blasen- und Stuhlschwäche sei eine Auswirkung von MS, weswegen die Beschwerdeführerin einen Blasenschwächentee kaufe. Am 3. Juni hätte sie einen MS-Kontroll-Termin im Krankenhaus KH gehabt. Sollte diesbezüglich (für das Kilometergeld) eine Bestätigung notwendig sein, könne eine solche noch besorgt werden. Bei der Berechnung des Kilometergeldes in Zusammenhang mit den Fahrten zu Frau A, Frau B, in Apotheken und zu Dr. C und Dr. D sei berücksichtigt worden, dass sie mit Fahrten in die Berufsschule verbunden worden seien. Die Beschwerdeführerin sei seit einigen Jahren Mitglied bei der MS-Selbsthilfegruppe in X. Es würden pro „Stammtisch“ 2,-- € je Anwesende als Unterstützung/Spende für die Selbsthilfegruppe eingesammelt. Weiters habe die Beschwerdeführerin das Heilströmen für sich als alternative Heilmethode gefunden. Deshalb habe sie einen Workshop zur hauseigenen Anwendung gemacht und ein Fachbuch gekauft. Nicht nachvollziehbar sei für die Rechtsmittelwerberin die Vergütung der Merkur-Versicherung. Sie halbiere den Betrag, weil sie außergewöhnliche Belastungen mit und ohne Selbstbehalt habe. Die Physiotherapie falle inzwischen auch unter die Kosten ohne Selbstbehalt, weil die Zehen des rechten Fußes Empfindungen zeitverzögert wahrnehmen würden. Guten Gewissens habe die Beschwerdeführerin ein geringes Telefonpauschale angesetzt, denn Termine müssten ausgemacht und homöopathische Mittel bestellt werden. Dem Schreiben beigelegt wurden folgende Aufstellungen:

ohne Selbstbehalt:

Datum	Zweck	Km hin&retour a € 0,42	Diäten in Stunden a € 2,20	Rg-Betrag	Summe
7.1.	Dr. C	71	0	120,00	149,82
7.1.	MMC	0	0	337,40	337,40
8.1.	LKUF-Vergütung von 2013	0	0	0	- 410,05

17.1.	Merkur-Vergütung von 2013 Hälfte	0	0	0	- 57,43
10.2.	Apotheke	33	0	36,30	50,16
10.2.	LKUF-Vergütung	0	0	0	- 491,40
24.2.	Merkur-Vergütung	0	0	0	- 69,60
11.3.	Dr. C	81	4	60,00	95,70
11.3.	MMC	0	0	335,20	335,20
12.3.	Dr. E , Rezeptgebühr	22	0	5,40	14,64
14.3.	Dr. E , Überweisung	22	0	0	9,24
18.3.	Apotheke	32	0	29,90	43,34
19.+21.3.	Ambulatorium, KH KH , MRT-Bilder	96	0	407,00	447,32
2.4.	Dr. E, Rezeptgebühr, Überweisung, Ordination	22	0	5,40	14,04
7.4.	Dr. E	22	0	7,00	16,24
10.4.	Apotheke	30	0	6,50	19,10
23.4.	Apotheke	32	0	29,90	43,34
23.4.	LKUF-Vergütung	0	0	0	-558,47
14.1.-6.5.	A	84	0	325,00	360,28
	A über Braunau	72	0	0	30,24
7.5.	Merkur-Vergütung	0	0	0	- 66,23
13.5.	MS-Gesellschaft, Mitgliedsbeitrag	0	0	0	14,00
23.5.	MMC	0	0	250,29	250,29
3.6.	KH KH , MRT-Bilder besprechen	48	0	20,16	40,32
1.7.	Apotheke	30	0	4,40	17,00
9.7.	Apotheke	30	0	4,90	17,50
10.7.	B	182	0	350,00	426,44
	B über Braunau	90	0	0	37,80

11.7.	MMC	0	0	71,80	71,80
5.8.	Apotheke	60	0	10,20	35,40
13.8.	Dr. E, Rez.-Geb.	22	0	5,40	14,64
18.8.	Dr. E, Rezept holen, Überweisung	22	0	0	9,24
18.8.	Apotheke	52	0	7,60	29,44
18.8.	LKUF-Vergütung	0	0	0	-692,40
21.8.	Dr. C	7	4	45,00	76,50
21.8.	MMC	0	0	244,00	244,00
21.8.	Apotheke	4	0	5,40	7,08
22.8.	Apotheke	46	0	6,90	26,22
25.8.	Dr. E, Rez.Geb., Ordination	22	0	37,60	46,84
27.8.	Merkur-Vergütung	0	0	0	- 76,43
2.9.	Dr. E, Rez.Geb., Ordination	22	0	31,08	40,32
26.9.	Apotheke	32	0	27,20	40,64
29.7.-7.10.	A	84	0	260,00	295,28
	A über Braunau	36	0	0	15,12
10.1.-10.10.	MS Selbsthilfegruppe	400	0	0	168,00
10.1.-10.10.	MS-Selbsthilfegruppe	0	0	0	20,00
30.10.	MMC	0	0	95,01	95,01
30.10.	F	0	0	41,00	41,00
30.10.	F	0	0	19,60	19,60
30.10.	F	1	0	58,00	58,42
3.11.	Apotheke	0	0	4,95	4,95
7.11.	Apotheke, Rezeptgebühr	46	0	42,55	61,87
14.11.	KH- KH , MS- Gespräche	48	0	0	20,16
17.11.	LKUF-Vergütung	0	0	0	-401,04

26.11.	Merkur-Vergütung	0	0	0	- 35,85
2.12.	A	28	0	65,00	76,76
15.12.	MMC	0	0	451,00	451,00
15.12.	B	364	0	700,00	852,88
	B über Braunau	180	0	0,00	75,60
22.12.	Dr. E. Rez.Geb.	22	0	16,20	25,44
	Telefonkosten, pauschal	0	0	0	10,00
Summe					2.825,40

### Mit Selbstbehalt:

Datum	Zweck	Km hin&retour a € 0,42	Diäten in Stunden a € 2,20	Rg-Betrag	Summe
2.1.	Apotheke	46	0	7,10	26,42
8.1.	LKUF-Vergütung 2013	0	0	0	-243,00
3.2.	Dr. G	25	0	52,97	63,47
5.2.	Dr. E, Rezeptgebühr	22	0	10,80	20,04
20.3.	Apotheke	32	0	9,60	23,04
8.4.	Dr. G	25	0	65,00	75,50
10.4.	Apotheke	0	0	10,95	10,95
10.4.	H	0	0	65,78	65,78
23.4.	Apotheke	0	0	6,90	6,90
23.4.	LKUF-Vergütung	0	0	0	- 86,22
23.6.	Apotheke	32	0	43,60	57,04
26.6.	Apotheke	35	0	59,23	73,93
30.6.	Dr. E, Rezeptgebühr, Ordination	22	0	32,20	41,44
4.7.	Dr. I	46	0	50,91	70,23
7.7.	Dr. E	22	0	21,40	30,64
8.7.	Apotheke	35	0	84,08	98,78

30.7.	Dr. E, Rezeptgebühr	22	0	10,80	20,04
4.8.	Dr. J	34	0	93,05	107,33
18.8.	LKUF-Vergütung	0	0	0	-154,31
21.8.	Dr. E, Rezeptgebühr	22	0	5,40	14,64
22.8.	Apotheke	0	0	5,30	5,30
2.9.	Dr. E, Rezeptgebühr	22	0	24,42	33,66
4.9.	Apotheke	35	0	69,34	84,04
8.9.	Dr. G	25	0	49,97	60,47
9.9.	Dr. K	0	0	67,73	67,73
19.9.	Dr. D	32	0	57,42	70,68
24.9.	Dr. E	22	0	8,00	17,24
3.11.	Apotheke	35	0	30,53	45,23
4.11.	Apotheke	35	0	49,22	63,92
5.11.	Dr. E , Rezeptgebühr	22	0	5,40	14,64
17.11.	LKUF-Vergütung	0	0	0	-107,42
26.11.	Merkur-Vergütung	0	0	0	- 35,86
	Telefonkosten pauschal	0	0	0	10,00
	Summe				647,15

Im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 1. Juni 2015 wurden neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 75,00 € außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von 2.052,24 € anerkannt. Die Aufwendungen für außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von 361,14 € konnten nicht berücksichtigt werden, da sie unter dem Selbstbehalt von 1.618,22 € liegen. Begründend wurde ausgeführt, dass Fahrtkosten zur Anschaffung von Medikamenten und Hilfsmitteln nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig seien, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmittel etc.) verbunden würden. Ausgenommen davon seien andere Fahrten zB zu Ärzten oder Physiotherapien. Bei Präparaten wie Zink, Magnesium Silicea handle es sich um Nahrungsergänzungsmittel. Für diese Präparate fehle die Voraussetzung der Zwangsläufigkeit. Bei Vorsorgeuntersuchungen handle es sich um keine Krankheitskosten. Nicht abzugsfähig seien Aufwendungen für Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, auch wenn diese sich positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken

können, insbesondere die Teilnahme an Veranstaltungen der MS Selbsthilfegruppe und Seminar Naturheilkunde.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2015 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es richtig sei, dass bestimmte Fahrten z.B. zu Apotheken mit etwas verbunden werden können, was aber dann von der Beschwerdeführerin nicht berechnet werde. Wenn sie aber die Mittel zu einem bestimmten Zeitpunkt brauche, müssten sie alsbald geholt werden. Der Hausarzt habe diese nicht lagernd und verrechne um 10 % mehr als die Apotheke. Der Beschwerdeführerin sei erinnerlich, dass sie die Fahrt zur Apotheke nach L mit einer Privatfahrt verbunden habe. Die Apotheke in M sei gut mit Homöopathie bestückt. Zuvor sei die Beschwerdeführerin bei Dr. N vorbeigefahren, um sich ein Rezept zu holen. Bei MS seien Zink, Kupfer und Selen wichtige Nahrungsergänzungsmittel. Daher bestehe mit der LKUF eine Abmachung: Sobald die Beschwerdeführerin für Nahrungsergänzungsmittel oder Homöopathie ein Rezept von einem Arzt habe, würden 50 % der Kosten erstattet. Allerdings fahre die Rechtsmittelwerberin eben nicht immer vorher zum Arzt. In Zusammenhang mit den Vorsorgeuntersuchungen sei ihr nicht klar, welche gemeint seien. Die MRT-Aufnahmen mit aufklärendem Arztgespräch sollten bei MS-Patienten zumindest jedes Jahr gemacht werden. Sie mache sie ohnehin nur jedes zweite Jahr. Unklar sei auch, was unter „Aufwendungen für Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, auch wenn diese sich positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können“ zu verstehen sei. Vor zwei Jahren seien die Fahrten zur MS-Selbsthilfegruppe anerkannt worden. Das Seminar Naturheilkunde habe für die Beschwerdeführerin wesentliche Vorteile. Es gehe um das Heilströmen, welches sie täglich mache. Dazu sei das Buch zum Nachlesen notwendig. Beim Strömen würden unter anderem die Akkupunkturpunkte und Energiebahnen berührt, was sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken würde.

*Mit Beschwerde vorentscheidung vom 26. Juni 2015 wurden die außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt mit 444,02 €, jene ohne Selbstbehalt mit 1.990,71 € festgesetzt. Begründend wurde Folgendes ausgeführt: „Die Kosten für die Vorsorgeuntersuchungen wurden als Krankheitskosten mit Selbstbehalt anerkannt. Bei Präparaten wie Zink, Magnesium, etc. handelt es sich um Nahrungsergänzungsmittel. Für derartige Präparate fehlt die in § 34 Abs 1 EStG geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwachsens dieser Aufwendungen (Enzymkomplex und LaboLife wurden gewährt). Fahrtkosten zur Anschaffung von Medikamenten und Hilfsmittel sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens verbunden werden. Ausgenommen davon sind Fahrten zu Ärzten. Alle Medikamente die nicht in engem Zusammenhang mit der Behinderung stehen, wurden als Krankheitskosten mit Selbstbehalt anerkannt. Es wurden daher Krankheitskosten ohne Selbstbehalt in Höhe von € 1.990,71 und Krankheitskosten mit Selbstbehalt in Höhe von € 440,02 anerkannt.“*

Gegen die Beschwerdeentscheidung vom 26. Juni 2015 wurde mit Schriftsatz vom 14. Juli 2015 Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend zum bisherigen Vorbringen wurde ausgeführt, dass die Kosten für die MRT-Untersuchung zu 90 % von der LKUF übernommen würden und die restlichen 10 % von der Merkur-Zusatzversicherung. Für die steuerliche Berücksichtigung würden daher nur die Fahrtkosten bleiben. Hinsichtlich der Fahrtkosten zu Apotheken werde darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin nichts dafür könne, dass es im ihrem Wohnort keine Apotheke geben würde.

Am 28. Juli 2015 wurde die Beschwerdesache auf elektronischem Weg dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

In Beantwortung eines Ergänzungsvorhaltes des Gerichtes vom 22. Jänner 2016 legte die Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 9. Februar 2016 im Wesentlichen dar, dass sie auf schulmedizinische MS-Medikamente verzichte und viele alternative Dinge mache, wovon sie von irgendwem (Arzt, Therapeut, MS-Betroffene..) gehört hätte, dass sie bei anderen MS-Patienten geholfen haben sollen. Die ärztliche Bescheinigung über die Notwendigkeit dieser Präparate liege bei. Weiters werde ein ärztliches Rezept für die Agnucaston-Tabletten vorgelegt. Aufgrund eines unerfüllten Kinderwunsches würde die Beschwerdeführerin diese homöopathischen Tabletten einnehmen. Ein Arzt habe gemeint, die Ursache dafür, dass sie nicht (erneut) schwanger werde, könne die Multiple Sklerose sei, er könne dies aber nicht sicher sagen. Unterstützend habe sie auch das Vaginalgel verwendet. Nieren- und Blasentee habe die Beschwerdeführerin immer dann genommen, wenn sie wieder eine Blasenentzündung gehabt hätte. Diese sei einer der hauptsächlichen Nebenerkrankungen bei Multiple Sklerose. Dieser Tee habe ihr gut getan. Eine weitere Nebenerkrankung sei die Depression. Dafür habe sich die Beschwerdeführerin immer wieder Bachblütenmischungen aus der Apotheke geholt. Magnesium sei für die Muskeln gut, Eisen für das Immunsystem. Eine ärztliche Bestätigung könne sie dafür aber nicht vorlegen.

In Zusammenhang mit den Fahrtkosten zur Selbsthilfegruppe wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass sie es einfach nicht verstehen könne, dass ein kranker Mensch Fahrten zur Selbsthilfegruppe nicht absetzen könne, ebenso die Fahrten zu Vorträgen, welche praktisch der Weiterbildung dienen würden. Bei den Werbungskosten sei dies möglich, wenn man sich beruflich weiterbilde.

Der Krankenhausbeleg der neurologischen Ambulanz sowie eine Honorarnote von Dezember würden nachgereicht und um Berücksichtigung (inkl. Kilometergeld) würde ersucht.

Dem Schriftsatz beigelegt wurden ein Belege von Apotheken, Quittungen der Praxis für Naturheilverfahren Vera F, eine Teilnahmebestätigung für das Seminar Heilströmen und wertvolle Tipps aus der Naturheilkunde, eine ärztliche Verschreibung für Agnucatontabletten, ein Beipacktext des Vaginalgels Zestica, eine Besuchsbestätigung des Krankenhauses der Barmherzigen Schwestern in KH für 3.6.2014, ein Beleg der Praxis für Psychotherapie vom 21.1.2015 sowie ein ärztlicher Befundbericht von Dr. Florian C vom 7. Februar 2016, in dem er bestätigt, dass



die Beschwerdeführerin an einer chronischen Erkrankung leide, deren bislang sehr erfolgreiche komplementärmedizinische Behandlung mit einem erhöhten finanziellen Aufwand verbunden sei. Im Jahr 2014 sei sie dreimal in der Ordination gewesen und habe in diesem Zeitraum folgende Präparate erhalten:

LaboLife 2L SEP	1xtgl. 1 Kps.
LaboLife 2L DEP	1xtgl. 1 Kps.
Enzymkomplex	2xtgl. 1 Kps.
Selen Forte	2xwöchentl. 1 Kps.
Zink Forte	5xwöchentl. 1 Kps.
Causticum C12	2xtgl. 3 Glob., dann
Causticum LM6	1xtgl. 5 Glob.
Aristolochia C12	1xtgl. 3 Glob.

Für eine interkurrente Erkrankung habe sie kurzfristig des weiteren Super Biotin, 3xtgl. 1 Kps., Silicea D6, 3xtgl. 1 Tbl. und Cellagon felice 1xtgl. 1 MB erhalten.

Diese Behandlung sei für die Erhaltung der Gesundheit der Beschwerdeführerin und zur Prophylaxe einer Krankheitsprogression notwendig.

#### **Festgestellter Sachverhalt:**

Die 44jährige Beschwerdeführerin leidet an Multiple Sklerose, woraus eine Minderung der Erwerbstätigkeit resultiert, die mit einem jährlichen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 mit 75 € berücksichtigt wird. Darüber hinaus beantragt die Beschwerdeführerin im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung die Berücksichtigung von Arzt- und Fahrtkosten, Aufwendungen für Medikamente, Therapien, Alternativmedizin, Nahrungsergänzungsmittel uä.

Aus einer Bestätigung eines behandelnden Arztes geht hervor, dass für die Beschwerdeführerin die Einnahme von LaboLife 2L SEP, LaboLife 2L DEP, Enzymkomplexen, Selen, Zink, Causticum, Aristolochia, Super Biotin, Silicea und Cellagon Felice für die Erhaltung der Gesundheit bzw. zum Schutz vor einer Verschlechterung notwendig ist.

Aus den Unterlagen der OÖ Lehrer-Kranken- und Unfallfürsorge geht hervor, dass für alle ärztlich verordneten Nahrungsergänzungsmittel 50 % der Kosten übernommen würden. Der Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den vorgelegten Akten und dem Beschwerdevorbringen. Strittig ist, inwieweit die geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen mit bzw. ohne Selbstbehalt abzugsfähig sind.

#### **Rechtsgrundlagen:**

Die für das gegenständlichen Verfahren relevanten Bestimmungen des § 34 EStG 1988 lauten.

Abs. 1: Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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: Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Abs. 6: Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, 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 nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Belastung und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung, so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag zu. Dieser beträgt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit zwischen 25 und 34 Prozent gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 75 € pro Jahr.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 in der Fassung BGBl II Nr. 430/2010) sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

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

### **Rechtliche Erwägungen:**

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

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Bereits im Erkenntnis vom 21.9.56, 349/56, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass durch Krankheit verursachte Aufwendungen außergewöhnlich sind.

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

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

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Die zu § 34 Abs. 6 EStG ergangene Verordnung des BMF nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig. Hat ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25% festgestellt wurde, sind derartige Kosten nach dieser Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Im Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169, hat der Verwaltungsgerichtshof die Anwendung eines weiten Begriffsverständnisses auf behinderungsbedingte Heilbehandlungskosten als geboten erachtet und den Aufwand für (nicht regelmäßig anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien bei einem an Multiple Sklerose leidenden Abgabepflichtigen den Kosten im Sinne des § 4 der BMF-VO zugeordnet.

Betroffen von dieser Beurteilung können nur Kosten sein, die durch jene Behinderung(en) bedingt sind, welche Grundlage für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit

war(en). Gegenständlich bedeutet dies, dass grundsätzlich nur Aufwendungen, die in Zusammenhang mit Multiple Sklerose stehen, ohne Selbstbehalt abzugsfähig sind. Sofern Aufwendungen nicht mit dieser Krankheit in Zusammenhang stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG – das heißt, Abzugsfähigkeit erst nach Überschreiten des zumutbaren Selbstbehaltes.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung erwachsen Kosten der eigenen Erkrankung aus tatsächlichen Gründen dem Grunde nach zwangsläufig. Die österreichische Lehre und Rechtsprechung versteht Krankheit im Sinne des allgemeinen Sprachverständnisses als eine gesundheitliche Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung bzw. eine Heilbetreuung erfordert.

Nicht jede Behandlung oder Betreuung einer Krankheit stellt eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich ist.

Maßnahmen der Krankheitsprävention zählen zwar zu den unter die Ausübung der Medizin fallenden Tätigkeiten eines Arztes (§ 2 ÄrzteG), dennoch sind im Rahmen des § 34 EStG Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten oder zur Erhaltung der Gesundheit nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen. Insofern fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit und damit an der Zwangsläufigkeit. Der VwGH erkennt in seiner Judikatur ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig erwachsen an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.6.1996, 95/15/0018).

Im bereits erwähnten Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 hat der VwGH diese Sichtweise bestätigt, indem er (nicht regelmäßig anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien zur Stabilisierung und Erhaltung des Gesundheitszustandes bei Multipler Sklerose den Kosten der Heilbehandlung zuordnete.

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

Da insbesondere Dauerbehinderungen in der Regel nicht Erfolg versprechend behandelbar sind und häufig auch eine Linderung ihrer Symptomatik nicht möglich ist, kann dies für die Kosten aus einer Behinderung nur bedingt gelten. Hier geht es vielmehr darum, das Fortschreiten der Beeinträchtigung möglichst günstig zu beeinflussen. Auch dabei setzt das Erfordernis der Zwangsläufigkeit aber hinreichende, objektiv nachprüfbare Ergebnisse der gesetzten Maßnahmen voraus. Zumindest müssen solche berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten werden deshalb auch hier nur die typischer Weise anfallenden Kosten für Maßnahmen

zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen.

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

Dies trifft immer wieder auf Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Außenseiter-, Komplementär-, Alternativ- bzw. Naturmedizin zu. Jedoch ist den durch solche Maßnahmen verursachten Kosten die Eignung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG nicht von vorne herein bzw. in jedem Fall abzusprechen.

Entscheidend ist, ob die Wirkungsweise eines Mittels bzw. einer Behandlung im konkreten Einzelfall hinreichend nachgewiesen wird (UFS vom 11.12.2006, RV/0427-G/06).

§ 34 EStG gibt für die Form des Nachweises keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

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

Mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung - umso mehr, wenn sie erst nachträglich gegeben wird - wird den oa.

Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich jedoch nicht entsprochen. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, reicht für die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht aus (Doralt, EStG, § 34 Tz 41, mwN).

Gegenständlich ist nun zwischen jenen Aufwendungen, deren Berücksichtigung ohne Selbstbehalt und deren Berücksichtigung mit Selbstbehalt begehrt wird.

A) Aufwendungen, deren steuerliche Berücksichtigung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes begehrt werden:

homöopathische Mittel (LaboLife, Enzymkomplex, Selen, Zink, Bachblütenmischungen, etc.): Die Beschwerdeführerin legte ausführlich dar, dass sie sich nicht schulmedizinisch behandeln lässt. Aus den vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass sie regelmäßig die Praxis von Dr. Florian C aufsucht. Dr. C ist Arzt für Allgemeinmedizin und verfügt über Diplome der Österreichischen Ärztekammer ua. für Homöopathie. Die Beschwerdeführerin legte zur Untermauerung ihres Vorbringens eine Bescheinigung von Dr. C vor, aus der hervorgeht, welche Präparate sie von ihm verordnet bekommen hat und wie diese einzunehmen sind. Der ärztliche Befundbericht wurde zwar erst im Nachhinein am 7. Februar 2016 erstellt, es liegen jedoch dem Gericht die Abrechnungen vor, aus denen hervorgeht, wann die Beschwerdeführerin im beschwerderelevanten Zeitraum Dr. C aufgesucht hat. Aus den vorgelegten Unterlagen ist weiters ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin jeweils am gleichen Tag, an dem sie Dr. C aufgesucht hat, MMC-Gesundheitsprodukte erworben hat. In der Folge wurden die Präparate täglich bzw. mehrmals wöchentlich eingenommen. Im Erkenntnis vom 28. Oktober 2004,

2001/15/0164, hat der Verwaltungsgerichtshof in Zusammenhang mit der steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen für eine Kur Folgendes ausgesprochen: „*Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt 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.*“ Gegenständlich übernimmt die gesetzliche Krankenversicherung der Beschwerdeführerin die Hälfte der Aufwendungen für homöopathische Mittel. Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Beschwerdeführerin regelmäßig einen Arzt, der über eine Zusatzausbildung für Homöopathie verfügt, aufsuchte, dort die Auskunft erhalten hat, welche Präparate notwendig sind, um ihren Gesundheitszustand zu erhalten bzw. eine Verschlechterung zu verhindern, in welcher Häufigkeit diese einzunehmen sind und dass von ihrer gesetzlichen Krankenversicherung die Hälfte der diesbezüglichen Kosten getragen wurden. Insgesamt betrachtet hat die Beschwerdeführerin damit den Nachweis erbracht, dass sie die Produkte wie LaboLife 2L SEP, LaboLife 2L DEP, Enzymkomplex, Selen Forte, Zink Forte, Causticum C12, Causticum LM6, Aristolochia C12, Super Biotin, Silicea D6 sowie Cellagon Felice im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes (regelmäßige Kontrolle beim Arzt, ärztlich vorgeschriebene Dosierung) eingenommen hat und diese Behandlung notwendig war, um den bestehenden Zustand zu erhalten bzw. eine Verschlechterung zu verhindern oder zumindest zu verlangsamen. Die diesbezüglichen Kosten werden als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt) anerkannt.

Nicht berücksichtigt werden die Aufwendungen für die Bachblütenmischungen, da diesbezüglich weder ärztliche Verschreibungen noch ein Dosierungsplan vorgelegt wurde.

Vaginalgel, Agnucaston, Nieren- und Blasentee: In diesem Zusammenhang konnte die Beschwerdeführerin nicht den Beweis erbringen, dass die diesbezüglichen Aufwendungen mit ihrer Erkrankung an Multiple Sklerose zusammenhängen. In Zusammenhang mit dem unerfüllten Kinderwunsch legt sie selbst im Schreiben vom 9. Februar 2016 dar, dass ein Arzt gemeint hätte, dass es an der Multiple Sklerose liegen könnte, dass sie nicht schwanger werde, aber er könne es nicht sicher sagen. Was die Aufwendungen für Nieren- und Blasentee anlangt, ist darauf hinzuweisen, dass es richtig ist, dass eine Blasenstörung häufig ein Symptom von Multiple Sklerose ist (vgl. [www.navigator-medizin.de](http://www.navigator-medizin.de) ; [www.kontinenzzentrum.ch](http://www.kontinenzzentrum.ch)). Dieser Umstand kann in der Folge Ursache für eine Blasenentzündung sein. Es gibt aber auch viele Menschen, vor allem Frauen, die nicht an Multiple Sklerose, jedoch an einer Blasenentzündung leiden. Die Beschwerdeführerin legte keinen Nachweis vor (z.B. eine ärztliche Bestätigung, dass Ursache für die Blasenentzündungen die krankheitsbedingte mangelnde Entleerung der Blase ist), aus dem hervorgeht, dass die Blasenentzündungen durch die Multiple Sklerose bedingt seien. Aus den dargelegten Gründen sind die allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG – das heißt, Abzugsfähigkeit erst nach Überschreiten des Selbstbehaltes iSd Abs. 4 – anzuwenden.

Fahrtkosten: Fahrtkosten anlässlich der Konsultation von Ärzten und dem Aufsuchen von Spitälern sind regelmäßig zwangsläufig und deshalb als außergewöhnliche Belastung absetzbar (vgl. UFS 16.9.08, RV/3281-W/07; VwGH vom 22.9.76, 2271/75). Zu berücksichtigen ist jedoch gegenständlich, dass laut Routenplaner die Strecke zwischen dem Wohnort der Beschwerdeführerin und der Praxis von Dr. C 31,4 km beträgt. Das Kilomergeld ist daher auf den Betrag von 26,38 € zu berichtigen. Laut Routenplaner beträgt die Strecke zwischen Wohnort der Beschwerdeführerin und der Praxis von Dr. E 9,8 km. Das Kilomergeld ist daher auf den Betrag von 8,23 € zu berichtigen. Schließlich beträgt laut Routenplaner die Strecke zwischen Wohnort der Beschwerdeführerin und der Praxis von Dr. G 10 km. Das Kilomergeld ist daher auf den Betrag von 8,4 € zu berichtigen.

Fahrten zu Apotheken: Was das beanspruchte Kilomergeld für Fahrten zur Apotheke angeht, ist darauf hinzuweisen, dass Judikatur und Rechtsprechung davon ausgehen, dass derartige Fahrten grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzurechnen und daher steuerlich nicht zu berücksichtigen sind. Ausnahmen wären denkbar, wenn eine ärztliche Bestätigung vorgelegt werden kann, dass bestimmte Medikamente tatsächlich sofort notwendig sind. Da ein derartiger Nachweis nicht erbracht wurde, können die Fahrtkosten, welche bei Fahrten zu verschiedenen Apotheken angefallen sind, steuerlich keine Berücksichtigung finden.

Selbsthilfegruppe, Selbstbehandlung (Strömen): Wie bereits ausführlich dargelegt wurde, können unter den Begriff "Krankheitskosten" nur die Aufwendungen für jene Mittel, Präparate und Hilfsmittel subsumiert werden, die zu einer Heilung oder Linderung des Beschwerden führen. Aufwendungen in Zusammenhang mit der MS-Selbsthilfegruppe oder Vorträgen im Krankenhaus sowie mit der Selbstbehandlung durch Heilströmen können daher keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Telefonkosten: Aufwendungen, die anfallen, um einen Termin bei einem Arzt oder Therapeuten zu vereinbaren, können nicht unter den Begriff "Kosten der Heilbehandlung" subsumiert werden und finden deshalb keine steuerliche Berücksichtigung.

Aus der nachstehenden Tabelle ist ersichtlich, welche von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes außergewöhnliche Belastungen im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmungen darstellen:

Datum	Zweck	Berücksichtigter Betrag
7.1.	Dr. C	146,38
7.1.	MMC	337,40
8.1.	LKUF-Vergütung von 2013	- 410,05
17.1.	Merkur-Vergütung von 2013 Hälfte	- 57,43

10.2.	Apotheke	0,00
10.2.	LKUF-Vergütung	- 491,40
24.2.	Merkur-Vergütung	- 69,60
11.3.	Dr. C	86,38
11.3.	MMC	335,20
12.3.	Dr. E, Rezeptgebühr	13,63
14.3.	Dr. E, Überweisung	8,23
18.3.	Apotheke	0,00
19.+21.3.	Ambulatorium, KH KH, MRT-Bilder	447,32
2.4.	Dr. E, Rezeptgebühr, Überweisung, Ordination	13,63
7.4.	Dr. E	15,23
10.4.	Apotheke	0,00
23.4.	Apotheke	0,00
23.4.	LKUF-Vergütung	- 558,47
14.1.-6.5.	A	360,28
	A über Braunau	30,24
7.5.	Merkur-Vergütung	- 66,23
13.5.	MS-Gesellschaft, Mitgliedsbeitrag	0,00
23.5.	MMC	250,29
3.6.	KH KH, MRT-Bilder besprechen	20,16
1.7.	Apotheke	0,00
9.7.	Apotheke	0,00
10.7.	B	426,44
	B über Braunau	37,80
11.7.	MMC	71,80
5.8.	Apotheke	0,00
13.8.	Dr. E, Rez.-Geb.	13,63
18.8.	Dr. E, Rezept holen, Überweisung	8,23
18.8.	Apotheke	7,60



18.8.	LKUF-Vergütung	- 692,40
21.8.	Dr. C	76,50
21.8.	MMC	244,00
21.8.	Apotheke	0,00
22.8.	Apotheke	0,00
25.8.	Dr. E, Rez.Geb., Ordination	46,84
27.8.	Merkur-Vergütung	- 76,43
2.9.	Dr. E, Rez.Geb., Ordination	39,31
26.9.	Apotheke	0,00
29.7.-7.10.	A	295,28
	A über Braunau	15,12
10.1.-10.10.	MS Selbsthilfegruppe	0,00
10.1.-10.10.	MS-Selbsthilfegruppe	0,00
30.10.	MMC	95,01
30.10.	F	0,00
30.10.	F	0,00
30.10.	F	0,00
3.11.	Apotheke	0,00
7.11.	Apotheke	0,00
14.11.	KH-KH, MS-Gespräche	0,00
17.11.	LKUF-Vergütung	- 401,04
26.11.	Merkur-Vergütung	- 35,85
2.12.	A	76,76
15.12.	MMC	451,00
15.12.	B	852,88
	B über Braunau	75,60
22.12.	Dr. E. Rez.Geb.	24,43
	Telefonkosten, pauschal	0,00
Summe		2.063,70

B) Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt nicht übersteigen.

### **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.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage am eindeutigen Gesetzestext sowie an der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. Februar 2016