

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V, gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 09.04.2013, zu StNr. XY zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen bzw. die festgesetzte Einkommensteuer 2011 betragen:

Einkommen	festgesetzte Einkommensteuer 2011
52.254,50	7.981,00
	Nachforderung gegenüber angefochtenem Bescheid
	359,00

Die Bemessungsgrundlagen dieser Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

### Verwaltungsgeschehen

In der Einkommensteuererklärung 2011 machte die Beschwerdeführerin (Bf.) u.a. behinderungskausale außergewöhnliche Belastungen geltend. 414,00 € für insgesamt 43 Thermeneintritte zuzüglich Fahrtkosten iHv 288,96 €. Weiters beantragte sie die Zuerkennung von Kosten für 39 Massagen iHv 1.572,00 € sowie für 7 Massagen beim gewerblichen Masseur iHv 210,00 €. Zudem machte sie Kosten für Maßeinlagen sowie für deren Erhöhung und für Pantoffel geltend. Apothekenrechnungen legte sie gleichfalls bei. Letztendlich begehrte sie die Anerkennung der Kosten für Arztbesuche.

Im **Einkommensteuerbescheid 2011 vom 09.04.2013** wurde ein Freibetrag wegen einer Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) im Ausmaß von 294 € berücksichtigt. Zudem wurden zunächst Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen iHv -1.134,63 € anerkannt. In der Bescheidbegründung hielt das Finanzamt fest, dass die Kosten für Massagen ohne Ersatz der zuständigen Krankenkasse sowie die Eintritte in die Therme keine Berücksichtigung finden könnten.

In der **Beschwerde vom 25.04.2013** hielt die Bf. fest: Seit 32 Jahren sei bekannt, dass sie an Morbus Bechterew leide. Unerklärlich sei für sie daher die Streichung der Behandlungskosten. Heilmassagen, Schwimmen und Bewegungstherapien dienten dazu, der Verknöcherung und somit der Versteifung der Wirbelsäule entgegenzuwirken. Unverständlich sei, dass Eigenverantwortung für die eigene Gesundheit nicht anerkannt werde. Im aktuellen Steuerhandbuch 2012 stehe von der kostenablehnenden Begründung kein Wort.

Im Vorhalt vom 04.02.2014 wies das Finanzamt zunächst darauf hin, dass neben dem beantragten Freibetrag im Zusammenhang mit der Behinderung ohne Selbstbehalt nur die Kosten der Heilbehandlung und Aufwendungen für Hilfsmittel berücksichtigt werden können. Als Kurkosten und Therapiekosten könnten nur jene Kosten anerkannt werden, welche unter ärztlicher Betreuung oder Aufsicht erfolgten. Weiters erfolgte eine Anfrage ob die Thermeneintritte und Heilmassagen 2011 ärztlich verordnet worden seien. Letztendlich erging der Hinweis, dass die nachträglich ausgestellte allgemeine Bestätigung vom 06.04.2013, wonach die diversen physikalisch medizinischen Maßnahmen in div. Rehabilitationseinrichtungen seit 2009 notwendig gewesen seien, nicht ausreichend sei.

In der Vorhaltbeantwortung vom 07.03.2014 hielt die Bf. fest, dass die verlangte ärztliche Verordnung ausschließlich für Kurkosten Gültigkeit habe. Es sei unverständlich wie ein Finanzbeamter auf Grund seiner Ausbildung die medizinische Notwendigkeit ignorieren könne. Die Behandlungen seien von einem med. ausgebildeten Therapeuten durchgeführt worden. Die Ausgaben seien für die Behandlung der Grunderkrankung unbedingt notwendig um die komplette Versteifung der Wirbelsäule hinauszuzögern. Für das Jahr 2011 sie von der OÖGKK ein Kostenersatz in Höhe von 126,70 € geleistet worden.

Das Finanzamt änderte mit **Beschwerdevorentscheidung vom 07.05.2014** den Bescheid vom 09.04.2013 und setzte die Einkommensteuer für 2011 mit 7.987,00 € fest (Nachforderung 365,00 €). Dabei anerkannte es Aufwendungen (§ 34 Abs. 4 EStG) vor Abzug des Selbstbehaltes iHv -534,96 € und -290,00 € an nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung.

In der dazu **gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 05.05.2014** hielt es dazu fest:

Thermeneintritte samt Fahrtkosten

Die Bf. habe für das Jahr 2011 Kosten für insgesamt 43 Thermeneintritte iHv € 414,00 € zuzüglich Fahrtkosten iHv 288,96 € geltend gemacht. Die Thermenaufenthalte seien nach Ansicht der Bf. auf Grund der Erkrankung erforderlich gewesen und stellten

Behandlungskosten dar. Von diesen 43 Rechnungen über Relax-Tickets zum halben Preis tragen acht ein Rechnungsdatum aus dem Jahr 2010 (22.01.2010, 08.04.2010, 16.04.2010, 23.04.2010, 30.04.2010, 06.05.2010, 30.12.2010, wobei die Rechnung vom 22.01.2010 eine ermäßigte Massage zu 19,00 € betreffe). Bei 3 anderen Rechnungen sei das Datum nicht lesbar, jedoch würden die Rechnungsbeträge der Höhe nach den Beträgen aus dem Jahr 2010 entsprechen. Die Kosten aus diesen Thermenbesuchen könnten bereits aus diesem Grund nicht anerkannt werden, weil sie 2011 angefallen seien. Zudem stellten diese Kosten generell keine außergewöhnliche Belastung dar.

Kurkosten bzw. Therapiekosten könnten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stehe, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich sei und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge. Die Aufwendungen für den Kur- oder Therapieaufenthalt müssten darüber hinaus zwangsläufig erwachsen, wobei an den Nachweis der Vorliegens der Zwangsläufigkeit strenge Anforderungen zu stellen seien. Dieser Nachweis könne entweder durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden. Durch die Bf. seien dazu 2 Dokumente vorgelegt worden. Ein Dokument vom 06.04.2013, ausgestellt von einem Arzt für Allgemeinmedizin. Dieses Dokument sei nachträglich und nicht wie erforderlich vor Antritt der Thermenbesuche ausgestellt worden. Abgesehen davon, sei es auch für allfällige zukünftige Thermenbesuche viel zu allgemein gehalten, als dass sich daraus die medizinische Notwendigkeit von Relax-Aufenthalten ableiten ließe. Das zweite Dokument stamme vom 22.11.1980 und stelle einen ärztlichen Befundbericht über die stationäre Aufnahme der Bf. dar, wobei die dort vorgenommene stationäre Therapie dokumentiert und Empfehlungen über die weitere Therapie nach der Entlassung gegeben wurden. Abgesehen davon, dass das Dokument aus dem Jahr 1980 stamme und keine lebenslange Verordnung für sämtliche empfohlenen Therapien darstellen könne, seien die dort beschriebenen Maßnahmen wiederum viel zu allgemein gehalten (physikalische Maßnahmen wie Massagen, Heilgymnastik eventuell, eventuell Bäderbehandlung in Oberlaa, Bechterewturnen) als dass sich daraus eine konkrete Verordnung für nahezu wöchentliche Aufenthalte im Jahr 2011 ableiten ließe. Darüber hinaus sei eine, wenn auch ärztliche Empfehlung alleine nicht ausreichend. Da die Beurteilung, was als außergewöhnlich gelte, in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel unterliege, sei hier auf eine dynamische Betrachtungsweise zu achten (Doralt, EStG, § 34, Tz 39 ff). In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein, könne es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichend Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung stünden, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen. So ordne der OGH den Besuch eines Thermalbades, ohne sich dort unter Aufsicht oder Anleitung eines Arztes oder einer geeigneten Person einer Behandlung zu unterziehen, im Hinblick auf das stark gestiegene Gesundheitsbewusstsein in weiten Teilen der Bevölkerung dem Bereich der allgemeinen Lebensführung zu. Nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes

Personal erbracht werden, könnten den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern und sich daher als Heilmittel qualifizieren UFS RV/0377-G/12, RV/0697-S/11 jeweils unter Hinweis auf OGH 5.12.2000, 10 Obs 311/00h). Die Bf. habe keine ärztliche Verordnung vorgelegt, aus der sich die medizinische Notwendigkeit der Aufenthalte sowie die Häufigkeit der Fahrten ergebe. Die Thermenaufenthalte der Bf. würden sich daher nicht von den Erholungsaufenthalten anderer Thermenbesucher unterscheiden, da diese jedes Mal ein gewöhnliches Relax Ticket erworben habe, das von jedermann habe erworben werden können. **Die Bf. habe keine speziell auf ihr Leiden abgestimmten und zuvor ärztlich verordneten Therapien in Anspruch genommen.**

#### Massagen

Die Bf. habe des weiteren die Zuerkennung von Kosten für 39 Massagen im Thermenressort iHv 1.572,00 € sowie für 7 Massagen beim gewerblichen Masseur iHv 210 € als außergewöhnliche Belastung beantragt. Alleine 6 der Rechnungen betrafen das Jahr 2010. Bei genauer Durchsicht der Rechnungen sei auffällig, dass die Bf. insgesamt 3 Rechnungen für je eine 45-minütige Massage a' 40,00 € vom 18.03.2011, jeweils ausgestellt nach 20 Uhr vorgelegt habe. Selbiges gelte für 2 Massagerechnungen vom 25.03.2011 a' 40 €, ausgestellt um 18:46 und 20:43 Uhr, sowie für 3 Rechnungen vom 11.11.2011 über insgesamt vier 45-minütige Massagen a' 42,00 €, ausgestellt um 19:46, 19:49 und 19:52 (die 3. Rechnung habe 2 Posten enthalten). Bei diesen Rechnungen erscheine es äußerst fragwürdig, dass die Bf. selbst sämtliche Massagen am jeweiligen Tag in Anspruch genommen habe, da z.B. die Rechnung über den Thermaleintritt vom 18.03.2011 zwei Posten für Relax-Tickets zum halben Preis, sohin auch den Eintritt für eine weitere Person neben der Bf. enthalte. Diese Bedenken würden zusätzlich dadurch unterstrichen, dass zwei der Massagen vom 18.03.2011 auf eine Karte mit der Kartensummer 00401139/270, die dritte Massage an diesem Tage auf eine Karte mit dem Nummernende .39/247 gebucht gewesen seien. Auch die Massagerechnungen vom 11.11.2010 würden auf 3 verschiedene Kartensummern lauten. Abgesehen davon, sei keine einzige der Rechnungen namentlich auf die Bf. ausgestellt, weshalb im Zusammenhang mit den diversen Mehrfachbuchungen nicht nachvollzogen werden könne, ob nun die Bf. selbst oder eine andere Person die Massagen in Anspruch genommen habe. Sowohl für die in der Therme als auch beim Masseur B in Anspruch genommenen Massagen konnte die Bf. keine vor Inanspruchnahme der Behandlungen ausgestellte ärztliche Verordnung vorlegen, weshalb es auch hier am Nachweis der medizinischen Notwendigkeit bzw. Zwangsläufigkeit der Heilbehandlung fehle. Da sie auch keine Ersätze für diese von nicht ärztlichem Personal vorgenommenen Behandlungen von der Sozialversicherung erhalten habe, stellten diese Massagen Kosten der allgemeinen Lebensführung dar.

Bandagist.

Da Kosten für zwei Maßeinlagen sowie für die Rückenstützbandage iHv 84,00 € seien als außergewöhnliche Belastung absetzbar, zumal eine ärztliche Verordnung vorgelegen

habe. Die Erhöhung wiederum sei nicht auf Grund einer ärztlichen Verordnung angeschafft worden, weshalb diese Aufwendungen keine Berücksichtigung finden könnten. Bei dem Posten „Think Pantoffel“ handle es sich laut Internetseite um keine speziell auf die (krankheitsbedingten) Bedürfnisse der Bf. abgestimmtes Produkt, sondern vielmehr um bequeme, fair und umweltschonend produzierte Schuhe für jedermann. Auch enthalte die Rechnung keinen Hinweis auf eine vorangegangene ärztliche Verordnung.

#### Apotheke

Die beiden Posten FSME-Immun FSPR 0,5ml (23,76 €) und Prednisolon NYC TBL 25 mg auf Rezept (5,10 €) stellten Krankheitskosten (außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt) dar und würden als solche anerkannt. Ein Nachweis, dass die Kosten mit der Behinderung im Zusammenhang stehen, liege nicht vor. Bei den Produkten Remifemin, P4L-Haare Haut Nägel 02, Sunny Soul, P4L-Gewichtskontrolle, Magn D handle es sich um sog. Nahrungsergänzungsmittel. Die mit einer Erkrankung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel könnten nur dann als außergewöhnliche Belastung zum Abzug gebracht werden, wenn die Voraussetzungen nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 gegeben sind. Aufwendungen für Medikamente stellten dann außergewöhnliche Belastungen dar, wenn sie ärztlich verordnet sind und der Linderung oder Heilung der Grunderkrankung dienen. Auf Kosten für eine alternative Behandlung treffe dies jedoch nur dann zu, wenn ihre durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit durch ärztliche Verordnung nachgewiesen werde (UFS 24.05.2011, RV/0339-K/08). Da die angeführten Präparate nicht im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes ärztlich verordnet worden seien, könnten diese nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Zudem sei ein Zusammenhang zwischen Erkrankung der Bf. an Morbus Bechterew und der Einnahme von Präparaten gegen z.B. Wechselbeschwerden oder seelische Tiefs sowie für gesunde Haut, Haare und Nägeln oder zur Gewichtskontrolle nicht erkennbar. Die Posten Voltaren Emulgel-Gel und Voltaren FTBL betreffen Schmermittel zum Auftragen bzw. Einnehmen. Auch hier liege keine ärztliche Verordnung vor. Selbst wenn diese Präparate im Zusammenhang mit der Behinderung gekauft worden sein sollten, sei eine Selbstmedikation oder die Anschaffung derartiger Mittel lediglich auf ärztliches Anraten hin nicht ausreichend (**UFS 27.11.2012, RV/0875-L/11 unter Verweis auf UFS 02.10.2007, RV/1090-L/07**). Zuletzt sei eine durch den Kopiervorgang unleserlich gewordene Rechnung vorgelegt worden, auf der handschriftlich der angeblich bezahlte Betrag notiert worden sei. Die Höhe des selbst eingetragenen Betrages belaufe sich auf der ersten vorgelegten Kopie auf 23,09 auf der mit Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Kopie jedoch auf 29,08 €. Da diesen Kopien weder das Rechnungsdatum noch die erworbenen Produkte entnommen werden können und offenbar die Bf. selbst die Höhe nicht mehr zu wissen scheint, könne das Dokument nicht mehr als taugliches Beweismittel herangezogen werden.

#### Arztbesuche

Die beiden -jeweils von Orthopäden ausgestellten- Honorarnoten betreffend Arztbesuche iHv 60,00 € und 146,00 € seien als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen da ein

Zusammenhang zwischen der Erkrankung der Bf. an Morbus Bechterew erkennbar sei (206,00 € insgesamt). Die restlichen Arztbesuche stellten ebenfalls Krankheitskosten dar, jedoch solche mit Selbstbehalt, da kein Zusammenhang mit der Behinderung erkennbar sei. So seien die Kosten des Allgemeinmediziners iHv 120,00 €, des HNO- Arztes iHv 112,10 €, des Hautarztes iHv 190,00 €, sowie des Arztes für Frauenheilkunde iHv 84,00 € abzugsfähig. Letztendlich wurde darauf hingewiesen, dass der Besuch bzw. die Behandlungen des Allgemeinmediziners laut Diagnose aufgrund eines Hexenschusses (Lumbago) und von Hüftgelenkschmerzen (Coxalgie) erfolgt sei, nicht jedoch wegen Morbus Bechterew.

Im Vorlageantrag vom 30.05.2014 wurde zunächst ausgeführt, dass die Begründung zur Beschwerdevorentscheidung oberflächlich, unrealistisch und menschenverachtend sei. Im Steuerhandbuch 2014 sowie im Handbuch Seniorensteuer beide herausgegeben vom BMF sei keine Rede von Zwangsläufigkeit, ärztlicher Verordnung oder Kostenübername des Sozialversicherungsträgers erkennbar. Als Staatsbürger könne man Vertrauen, bzw. habe man ein Recht darauf, dass sämtliche Publikationen des BMF dem Gesetz entsprechen und dass sich die Finanzbeamten bei der Beurteilung von außergewöhnlichen Belastungen an den Inhalt der Publikationen halten. Aussagen von Beamten, dass sie diese Schriften nicht interessieren seien eine unsachgemäße Information.

Was die Thermeneintritte Massagen und Fahrtkosten betreffe, so handle es sich bei den Belegen für 2010 um einen Irrtum, der entschuldigt werden möge. Eine ermäßigte Massage um 19,00 € gebe es nicht. Nachweislich seien 40 Massagen in Anspruch genommen worden und 34 Eintritte in die Therme. Diese Kosten seien sehr wohl außergewöhnliche Belastungen, da auf Grund der chronischen Erkrankung aus medizinischer Sicht physikalische und medizinische Maßnahmen unbedingt notwendig seien, um die Verknöcherung der Wirbelsäule zu verhindern bzw. zu verlangsamen. Laut Lohnsteuerrichtlinien 2002 gelten als Kosten der Heilbehandlung: Arztkosten, Therapiekosten und Kosten für Medikamente und Fahrtkosten sofern diese im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Bei einer Behinderung von 60% seien diese vom lohnsteuerpflichtigen Einkommen abzuziehen. Der Thermeneintritt sei aus medizinischen Gründen notwendig, da man sonst keinen Zutritt zu den Schwimmbecken habe. Da im Zusammenhang mit der seit 30 Jahren bestehenden Grunderkrankung Schwimmen zur Linderung der Erkrankung unbedingt notwendig sei, sei es grundsätzlich ein Blödsinn, dass Schwimmen und Massagen unter ärztlicher Aufsicht zu erfolgen hätten. Aufwendungen für Kur-und Therapieaufenthalte seien nicht geltend gemacht worden. Laut Lohnsteuerrichtlinien sei für Therapien keine ärztliche Verordnung notwendig, wobei regelmäßiges Schwimmen auch als Therapie gelte. Was den seinerzeitigen Befundbericht betreffe, so dürfte auf Grund mangelnder ärztlicher Ausbildung entgangen sein, dass der Morbus Bechterew eine chronische Erkrankung sei, diese auch noch nach 30 Jahren vorhanden sei und laufender Behandlung bedürfe. Die Therapieempfehlungen seien auch noch nach 30 Jahren gültig da diese Erkrankung bei Nichtbeachtung der Empfehlungen

im Rollstuhl ende. Es sei im täglichen Leben nicht üblich, dass man auf Grund der Grunderkrankung auch die Begleiterkrankung zu MB nämlich Augenentzündungen, die zu mehrmaligen stationären Aufenthalten im Krankenhaus führten, hinnehmen müsse. Die seinerzeitigen Empfehlungen der Rheumaspezialisten seien medizinisch notwendig und daher die Eintrittsgebühren ins Hallenbad unumgänglich. Befremdlich sei, dass man auf dem Finanzamt der Meinung sei, Schwimmen sei keine Therapie. Ferner sei die Anwesenheit eines Arztes bei einem med. Heilmasseur praxisfremd und nicht durchführbar. Bei Durchsicht der Rechnungen sei dem Finanzamt entgangen, dass jeweils nur ein Posten auf der Rechnung als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht worden sei. Im System der Therme sei es nicht vorgesehen, dass Eintrittsbelege mit dem Namen versehen werden. Die nachträgliche Erstellung eines Therapieplanes müsse möglich sein. Med. Heilbehandlungen wie Heilmassagen seien auch ohne ärztliche Verordnung genauso wirksam und ärztlich verschriebene 6x10 min Massagen von der OÖGKK seien für sie sinnlos.

Was die Erhöhung der Einlage betreffe, so sei diese aufgrund einer ärztlichen Verordnung durchgeführt worden. Die Anschaffung der Pantoffel sei unbedingt notwendig gewesen, da die erhöhte Einlage einen speziellen Platz brauche.

Was die Apotheke und die Arztbesuche betreffe so sei der Sachbearbeiterin auf Grund der mangelnden ärztlichen Ausbildung entgangen, dass bei der rheumatischen Erkrankung der Wirbelsäule sehr wohl ein Zusammenhang mit verschiedenen Begleiterkrankungen bestehe.

Beigefügt war dem Vorlageantrag ein "Therapieplan" über 19 Massagen, ausgestellt am 12.12.20012 von einer Med. Masseurin lt. § 5 MMHmG.

Der Vorhalt des Verwaltungsgerichtes wurde mit Eingabe vom 10.02.2016 wie folgt beantwortet: So wurden nach nochmaliger Durchsicht der Belege für 4 Thermeneintritte 41,00 €, für 6 Thermeneintritte 61,50 €, für 23 Thermeneintritte 218,50 €, für 7 Heilmassagen 294 €, für 19 Heilmassagen 760,00 €, für 1 Heilmassage 42,00 €, für 2 Heilmassagen 80,00 € und für 7 Heilmassagen durch den gewerblichen Masseur 210,00 € geltend gemacht. An Fahrtkosten wurden 268,80 € verzeichnet. Die einlagengerechten Pantoffel seien vor Erwerb der Einlagen gekauft worden und sei die Erhöhung der linken Einlage vom Orthopäden verordnet worden. Selbst hätte sie sich zur Erhöhung der Einlage auf Grund der bestehenden Schmerzen nicht zugetraut.

### **Sachverhalt**

Die Bf. weist eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 60 % auf, welche im strittigen Einkommensteuerbescheid mit einem Freibetrag iSd § 35 Abs 3 EStG 1988 von 294,00 € ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 berücksichtigt wurde. Sie leidet seit 30 Jahren an der chronischen Erkrankung Morbus Bechterew.

Auf Grund des Vorhaltes vom 04.02.2016 wurde die Kosten für Thermeneintritte und Massagen noch einmal detailliert bekanntgegeben.

## **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt der Akten der belannten Behörde sowie den von der Bf. vorgelegten Unterlagen.

Was die ärztliche Bestätigung vom 06.04.2013 betrifft so lautet diese auszugsweise wie folgt:

"Bestätigung über unabdingbare außergewöhnlich hohe Aufwendungen für Rehabilitation nach zweimaliger orthopädischer Operation bei langjähriger chronischer rheumatischer Grunderkrankung.

Hiermit bestätige ich die medizinische Notwendigkeit dieser vielfachen und andauernden physikalischen medizinischen Maßnahmen in diversen Rehabilitationseinrichtungen seit 2009 bis dato. Diese begründen sich in der rheumatischen Grunderkrankung und dem leider komplikationsreichen unvorhersehbaren Verlauf nach der Operation."

## **Rechtslage**

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst und eines Sanierungsgewinns zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (Abs 4). Bei bestimmten Aufwendungen, etwa iZm mit einer - auch im gegenständlichen Fall vorliegenden - Minderung der Erwerbsfähigkeit von mehr als 25 %, kommt dieser Selbstbehalt nicht zum Tragen.

Gem § 35 Abs 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen jeweils ein Freibetrag gem Abs 3 zu, wenn er eine außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Gem § 34 Abs 6 EStG 1988 können ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts solche Aufwendungen iSd § 35 EStG 1988 abgezogen werden, die an Stelle der Pauschbeträge (Freibeträge gem Abs. 3) geltend gemacht werden.

Gemäß § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen (BGBI 1996/303 idgF) sind Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

## Erwägungen

### *Thermeneintritte und Massagen:*

Im gegenständlichen Fall ist u.a. strittig, ob bzw inwieweit jene Massagen und Thermeneintritte, hinsichtlich welcher der Bf. im streitgegenständlichen Jahr Aufwendungen entstanden sind, infolge **Zwangsläufigkeit** als Kosten einer Heilbehandlung eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Kosten der Heilbehandlung können zwar nach den oben zitierten Rechtsgrundlagen grundsätzlich – im Falle einer Behinderung auch ohne Abzug eines Selbstbehaltes – eine außergewöhnliche Belastung darstellen, allerdings führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme 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 (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Der VwGH hat in diesem Zusammenhang betreffend Kuraufenthalte weiters ausgesprochen, dass zum Nachweis der Zwangsläufigkeit die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens erforderlich ist, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, weil zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 22.12. 2004, 2001/15/0116; dem folgend *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>11</sup> § 34, Tz 78, Stichwort "Kurkosten"; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, 16. Erg-Lief, § 34 Anm 78; *Jakom/Baldauf*, EStG<sup>8</sup>, § 34 Rz 90, Stichwort "Kurreise" bzw *Endfellner*, Krankheit und Behinderung im Einkommensteuerrecht [Wien 2012], 128 f ; vgl grundsätzlich gleichlautend auch BFH 14.8.1997, III R 67/96, BStBl II 1997, 732).

Im Erk vom **4.9.2014, 2012/15/0136**, hat der VwGH diese Rechtsansicht in Bezug auf den - im gegenständlichen Fall unbestritten auch medizinisch indizierten - Besuch eines Fitnessstudios ausdrücklich bestätigt.

Die Notwendigkeit eines vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens hat im Übrigen auch der Bundesfinanzhof zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage in einem Urteil vom 14. August 1997, III R 67/96, betreffend Aufwendungen für eine "medizinische Trainingstherapie" in einem ärztlich betreuten Sportstudio hervorgestrichen, weil *derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten.*

**Der Entscheidungslinie des VwGH lässt sich jedenfalls verallgemeinernd eindeutig entnehmen, dass Heilbehandlungen (iSd §§ 34 und 35 EStG 1988) bereits vorfeldweise von Ärzten verordnet werden müssen, um aus steuerlicher**

**Sicht eine Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG 1988 zu indizieren.** Davon kann im gegenständlichen Fall hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen Jahres 2011 keine Rede sein: Die von der Bf. vorgelegte Bestätigung des Hausarztes stammt vom 06.04.2013 und wurde also nachträglich ausgestellt. Auch wenn darin die medizinische Notwendigkeit bescheinigt wurde, vermag diese aus o.a. Gründen mangels vorfeldweiser Verordnung keine Zwangsläufigkeit zu begründen. Auch ist die Bestätigung viel zu allgemein gehalten und als dass sich daraus die medizinische Notwendigkeit für einzelne gezielte Therapiemaßnahmen ergibt. Überdies ist es im beschwerdegegenständlichen Fall diesbezüglich auch zu keiner Kostenerstattung durch den gesetzlichen Sozialversicherungsträger gekommen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass nach den vorgelegten Unterlagen der Bf „medizinische Massagen“ (iSd § 5 Abs 1 MMHmG, BGBI I Nr 169/2002) vorgelegen sind. Der Beruf des medizinischen Masseurs im Sinne einer "medizinischen Behandlung" umfasst die Durchführung von klassischer Massage, Packungsanwendungen, Thermotherapie, Ultraschalltherapie und Spezialmassagen zu Heilzwecken nach ärztlicher Anordnung unter Anleitung und Aufsicht eines Arztes oder eines Angehörigen des physiotherapeutischen Dienstes. Davon kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein, zumal ärztliche Anordnungen bzw entsprechende Anleitungen unstrittig nicht vorlagen (s. dazu auch BFG 29.07.2015, RV/5100851/2013).

Was den Befund aus dem Jahr 1980 betrifft, so liegt lediglich eine Empfehlung vor, wobei es ,wie das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung treffend ausgeführt hat- am zeitlichen Zusammenhang fehlt und es keine Dauerverordnung geben kann. Da es sich um keine unmittelbare und ausreichend konkretisierte ärztliche Einzelverschreibung handelt, vermag der Hinweis auf die allgemein gehaltene, weit zurückliegende Empfehlung keine Zwangsläufigkeit zu begründen.

Somit war der Beschwerde was die Punkte Thermeneintritt und Massage betrifft der Erfolg zu versagen. Gleiches hat für die darauf entfallenden Fahrtkosten zu gelten. Im Übrigen wird auf die treffenden, diesbezüglichen Ausführungen in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

*Bandagist:*

Was die Kosten für die Maßeinlagen und die Rückenstützbandage betrifft, so liegt diesbezüglich eine ärztliche Verordnung vor und waren diese im Ausmaß von 84,00 € ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Dem Verwaltungsgericht liegt keine Verordnung für die Erhöhung der Einlagen (Rechnung vom 22.12.2011 über insgesamt 14,00 €) vor. Allerdings hat eine Rückfrage beim Bandagisten die Version der Bf. bestätigt, wonach eine Erhöhung der Einlage im Regelfall ärztlich verordnet wird. Die Kosten im Ausmaß von 14,00 € für die Erhöhung sind daher gleichfalls anzuerkennen. Was die Pantoffel betrifft, so liegt keine ärztliche Verordnung vor und wird diesbezüglich auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

*Apothekenrechnungen:*

Das Finanzamt hat in der Beschwerdevorentscheidung aufgelistet für welche Medikamente eine Anerkennung als Krankheitskosten unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes in Betracht kam und bei welchen Produkten es sich um Nahrungsergänzungsmittel handelte. In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich auf die schlüssigen, nachvollziehbaren Ausführungen in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung sowie auf die zitierten Entscheidung des UFS vom 24.05.2011, RV/0339-K/08, verwiesen. Auch für das Verwaltungsgericht ist ein Zusammenhang mit den dort aufgelisteten Nahrungsergänzungsmitteln und der Erkrankung der Bf. an Morbus Bechterew nicht erkennbar. Im Vorlageantrag wurde diesbezüglich lediglich auf den Zusammenhang hingewiesen, ohne auf die Vorhaltungen in der Beschwerdevorentscheidung näher einzugehen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 10.02.2016 wurde dazu nicht mehr Stellung genommen.

**Arztbesuche:**

Auch was die Arztbesuche betrifft, so wurde im Vorlageantrag gleichfalls auf den Zusammenhang hingewiesen, ohne auf die Ausführungen in der BVE näher einzugehen. Auch das Verwaltungsgericht vermochte keinen Zusammenhang der Erkrankung der Bf. mit dem Besuch eines Frauenarztes, eines HNO bzw. eines Hautarztes herzustellen. Der diesbezügliche Vorhalt des Verwaltungsgerichtes, wonach ein entsprechender ärztlicher Nachweis für den kausalen Zusammenhang mit der Grunderkrankung zu erbringen sei, blieb unbeantwortet. Dass es sich bei der Behandlung durch den Hautarzt um einen Hexenschuss bzw. um Hüftgelenksschmerzen handelt, darauf hat das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung bereits hingewiesen.

Somit sind nachstehende Kosten anzuerkennen.

Krankheitskosten	Selbstbehalt	ohne Selbstbehalt
Maßeinlagen +Erhöhung		98,00
Apotheke	28,86	
Orthopäde		206,00
Allgemeinarzt	120,00	
HNO	112,10	
Hautarzt	190,00	
Frauenarzt	84,00	
Summe	534,96	304,00

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

### **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 existiert zu den Voraussetzungen, unter denen Aufwendungen für Kosten der Heilbehandlung abzugsfähig sind, insbesondere, dass hiefür eine vorfeldweise Verordnung erforderlich ist, eine gesicherte, oben im Erkenntnis im Einzelnen angeführte, Rechtsprechung des VwGH. Der zu lösenden Rechtsfrage kam daher keine grundsätzliche Bedeutung zu, sodass eine ordentliche Revision gegen das Erkenntnis nicht zulässig ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 16. Februar 2016