



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L W, Adresse, vertreten durch Dr. HL Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, Adresse1 vom 12. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 17. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in seiner **Einkommensteuererklärung 2007** (Arbeitnehmerveranlagung) vom 5. November 2008 - neben anderen nicht strittigen Aufwendungen - zusätzliche Kosten (Kennzahlen 476, 417) von 3.960 € bzw. 4.972,30 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Mit **Vorhalt vom 7. November 2008** wurde der Bw. ersucht sämtliche Belege und Rechnungen der beantragten Aufwendungen und der erhaltenen Ersätze nachzureichen.

Neben anderen - im Berufungsverfahren nicht mehr strittige Aufwendungen betreffende - Unterlagen legte der Bw. zwei Rechnungen (betreffend den Bw. und seine Gattin) über je 3.960 € von ETWB Energetische Therapie A B, Staatl. gepr. und anerck. Masseur und med. Bademeister, Adresse2 über „ETA Scan Diagnostic und Therapie“ und „Wirbelsäule Therapie“

vor. Weiters eine Aufstellung über Kilometergeld für U L für Heilbehandlung „SW – Pocking 148km x 18 Fahrten x 0,38 = 1.012,30 €“.

Im **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17. Dezember 2008** wurden diese Aufwendungen vom Finanzamt mit der Begründung, die Aufwendungen für die energetische Therapie stellten keine außergewöhnliche Belastung dar, nicht berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 13. Januar 2009 ersuchte der Vertreter des Bw. um **weitergehende Bescheidbegründung** und führte zusätzlich aus:

„Bei der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2007 hat mein Klient, Herr W L , die von ihm geleisteten Aufwendungen für energetische Therapie als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 17.12.2008 wurden diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt, wobei dafür allerdings kein Grund genannt wurde. In der Begründung wurde lediglich angeführt, dass diese Aufwendungen „nicht berücksichtigt werden konnten“.

Das Krankheitsbild meines Klienten ist dem Finanzamt bekannt und wurde durch Unterlagen in den Vorjahren bereits belegt. Die einzige Therapie die Herrn L eine Schmerzlinderung brachte und ihm auch dazu verhalf, einen gewissen Grad an Mobilität beizubehalten war und ist die energetische Behandlung. Der Erfolg dieser Behandlung wird auch vom Hausarzt meines Klienten nicht in Abrede gestellt.

Es ist aus dieser Sicht daher völlig unverständlich, warum die doch erheblichen Kosten dafür - die mein Klient ja nicht zum Spaß finanziert — keine außergewöhnliche Belastung darstellen sollen.

Da die kostenmäßige Belastung dieser Therapie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit meines Klienten sehr stark negativ beeinflusst ist Herr L daher entschlossen, Berufung gegen die Nichtanerkennung einzubringen. Eine zielgerichtete Berufung ist allerdings erst dann möglich, wenn klar ist worauf sich die Ansicht der Finanzverwaltung stützt, dass es sich dabei um keine berücksichtigungswürdigen Kosten handle.

Im Auftrag meines Klienten ersuche ich Sie daher — sollte es sich bei der Abweisung nicht bloß um einen Irrtum handeln — um eine weitergehende Begründung damit eine zielgerichtete Berufungseinbringung ermöglicht wird.“

Mit **zusätzlicher Bescheidbegründung** vom 16. Jänner 2009 begründete das Finanzamt die Nichtberücksichtigung damit, dass Therapiekosten als Kosten der Heilbehandlung dann gelten, sofern sie ärztlich verordnet oder teilweise von den Krankenkassen ersetzt würden.

Nach über Antrag des Bw. verlängerter Berufsfrist brachte der Vertreter des Bw. mit Schriftsatz vom 12. März 2009 **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007** ein und führte Folgendes zur Begründung aus:

„Mein Klient, Herr W L , hat bei seiner Arbeitnehmerveranlagung 2007 u.a. folgende Kosten als außergewöhnliche Belastung gern. § 34 EStG geltend gemacht:

Therapiekosten (A B) für L W €3.960,--

Therapiekosten (A B) für L U € 3.960,--

Fahrtkosten L U , km-Geld € 1.012,30

Die Anerkennung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung wurde vom Finanzamt mit Bescheidbegründung vom 16. Jänner 2009 mit folgendem Argument abgelehnt:

„Als Kosten der Heilbehandlung gelten Therapiekosten sofern sie ärztlich verordnet sind oder teilweise von den Krankenkassen ersetzt werden.“

Grundsätzlich darf ich anmerken, dass die Therapiebehandlung bei Herrn B auf ärztliche Empfehlung des Hausarztes, Herrn Dr. DL zurückgeht.

Wie Sie den beiliegenden ärztlichen Attesten, sowohl für Frau U als auch Herrn W L , entnehmen können, ist die Heilbehandlung auf eine ärztliche Verordnung zurückzuführen und erfüllt damit — auch die von Ihnen angeführten — Anforderungen.

Es wird daher der Antrag gestellt, sowohl die Therapiekosten als auch die Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Ergänzend sei angeführt, dass Frau L kein eigenes Einkommen hat (daher steht auch der Alleinverdienerabsetzbetrag zu) weshalb ihre Kosten der Heilbehandlung ebenfalls die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Herrn W L entsprechend beeinträchtigen und steuerrechtlich daher bei ihm zu berücksichtigen sind.“

Der Berufung lagen zwei handschriftliche Atteste (eines undatiert, eines datiert mit 10. März 2009) von Dr. C DL folgenden Inhalts bei:

Erstes Attest:

„Ärztliches Attest

Herr W L , geb. Datum leidet an chron. Rückenschmerzen sowie an Lähmungserscheinungen an beiden Beinen nach 3maliger Bandscheibenoperation. Er benötigt aus medizinischen Gründen eine Behandlungsergänzung mit energetischen Strömen.“

Zweites Attest:

„Ärztliches Attest

Frau U L , geb. Datum1 benötigt aus medizinischen Gründen eine Behandlungsergänzung mit energetischen Strömen. Nach einem Insult 1997 leidet sie an Lähmungserscheinungen der rechten Körperhälfte.“

Mit **Vorlagebericht vom 4. Juni 2009** wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Zunächst darf es sich dabei weder um Betriebsausgaben noch um Werbungskosten oder Sonderausgaben handeln. Zudem muss eine tatsächliche und endgültige, wirtschaftliche Belastung eingetreten sein. Ist es zu einem derartigen Vermögensabfluss gekommen, setzt dessen Berücksichtigung nach § 34 EStG weiters voraus, dass die Belastung außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen wesentlich beeinträchtigt.

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

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).

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegen die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057 u.a.).

Aufgrund der dargestellten Erfordernisse bilden bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen jedenfalls keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; 19.2.1992, 87/14/0116).

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. Die Beweisführung obliegt dabei dem, der die Berücksichtigung der Kosten begehrt.

Die Judikatur zum Sozialversicherungsrecht gibt Anhaltspunkte für eine sachgerechte Abgrenzung. Der OGH sieht keineswegs nur Kosten von nach dem ArzneimittelG zugelassenen Medikamenten oder von wissenschaftlich anerkannten Behandlungsmethoden als erforderlich, zweckmäßig bzw. medizinisch notwendig an. Dies könne durchaus auch auf Kosten für so genannte Außenseitermethoden, d.h. 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 typischer Weise erzielt wird. Dazu müsse der Nachweis erbracht werden, dass die Wirkung in einer für die Bildung eines Erfahrungssatzes ausreichenden Zahl von Fällen eingetreten ist oder zumindest im konkreten Fall des Antragstellers tatsächlich erfolgreich war bzw. aufgrund der bisherigen Erfahrungen ein Erfolg erwartet werden durfte (OHG 24.10.2000, 10 ObS 294/00h; 26.3.1996 10 ObS 52/96; 9.4.1995, 10 ObS 20/95 u.a.).

Diese Kriterien können auch für den abgabenrechtlichen Bereich herangezogen werden, wenn die Kosten für Außenseitermedizin zu beurteilen sind. Doch kann damit nur eine medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahmen dem Grunde erwiesen werden. Für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im steuerlichen Sinn bedarf es darüber hinaus auch der sonstigen Voraussetzungen des § 34 EStG.

§ 34 EStG gibt für die Form des Nachweises keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Einer typisierenden oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise erteilt der VwGH eine Absage (VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; 3.3.1992, 88/14/0011).

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. Doch ist dies keineswegs die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung. Es ist letztlich Sache des Antragstellers, der Behörde jene Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die eine Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen im oben dargestellten Sinn erlauben.

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

Aus der zitierten OGH-Judikatur zu § 133 Abs.2 ASVG ergibt sich, dass im Sozialversicherungsbereich eine nachträglich erstellte, ärztliche Expertise nicht generell als ungeeignet angesehen wird, die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes nachzuweisen. Dies gilt für steuerliche Zwecke in gleicher Weise. Voraussetzung ist, dass derartige Stellungnahmen nach der Art medizinischer Gutachten erstellt sind, d.h. einem Qualitätsmaßstab entsprechen, der sie einer Überprüfung auf ihre Schlüssigkeit zugänglich macht und auch standhalten lässt.

Dem Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger kommt lediglich Indizwirkung zu. Dies deshalb, weil sich die Richtlinien für die Ersatzleistungen nicht nur am Begriff der Krankenbehandlung orientieren sondern ganz maßgeblich auch durch Wirtschaftlichkeitsüberlegungen dieser Einrichtungen mitbestimmt sind. Eine strikte Anlehnung an die Ersatzleistungspraxis der Sozialversicherungen hätte zudem zur Folge, dass für die Berücksichtigung von Krankheitskosten im Rahmen des § 34 EStG praktisch kaum ein Anwendungsbereich bliebe, da im Ausmaß des Kostenersatzes durch den Versicherungsträger beim Abgabepflichtigen ohnehin keine Einkommensbelastung eintritt. Soweit triftige medizinische Gründe vorliegen und die medizinische Notwendigkeit dadurch hinreichend erwiesen ist, sind daher Aufwendungen von einer Berücksichtigung im Rahmen des § 34 EStG noch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Sozialversicherung eine Kostenübernahme - sei es nur hinsichtlich der Höhe oder bereits dem Grunde nach - ablehnt.

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung geltend 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.

Da die Beurteilung, was als außergewöhnlich gilt, in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel unterliegt (was vor 20 Jahren noch als Luxus galt, ist heute vielfach durchaus alltäglich), ist hier auf eine dynamische Betrachtungsweise zu achten (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 34, Tz. 30 ff). In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein (Stichwort "wellness"), kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung stehen, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen.

Auch hier lässt das Sozialversicherungsrecht einen Vergleich zu. Demnach umfasst der Heilmittelbegriff grundsätzlich nicht allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens (wie Fieberthermometer, Wundbenzin, weit verbreitete Kräutertees u.ä.). Die Abgrenzung wird lt. OGH durch Veränderungen der ökonomischen Situation breiter Bevölkerungskreise beeinflusst.

Den Besuch eines Thermalbades, ohne sich dort unter Aufsicht oder Anleitung eines Arztes oder einer geeigneten Person einer Behandlung zu unterziehen, ordnet der OGH etwa in 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 seien daher als Heilmittel zu qualifizieren (OGH 5.12.2000, 10 ObS 311/00h).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage war der konkrete Fall des Berufungswerbers zu beurteilen:

Aufwendungen für Energetische Therapie

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

Wie oben ausgeführt erweist sich im Allgemeinen eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme. Doch ist dies keineswegs die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung. Es ist letztlich Sache des Antragstellers, der Behörde jene Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die eine Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen im oben dargestellten Sinn erlauben.

Vom Bw. wird im Schreiben vom 13. Jänner 2009 (Ersuchen um Bescheidbegründung) ausgeführt, dass „der Erfolg der energetischen Behandlung auch vom Hausarzt **nicht in Abrede gestellt wird**“.

In der Berufung wird vom Bw. angeführt, dass die Therapiebehandlung bei Herrn B **auf ärztliche Empfehlung** des Hausarztes, Herrn Dr. DL zurückgeht. Den Attesten von Herrn Dr. DL könne entnommen werden, dass die Heilbehandlung auf eine ärztliche Verordnung zurück zu führen sei.

In freier Beweiswürdigung kommt der Unabhängige Finanzsenat zu der Feststellung, dass im Verfahren weder behauptet noch nachgewiesen wurde, dass die strittigen energetischen Behandlungen auf Grund von **im Vorhinein erstellter ärztlicher Verordnung durchgeführt** wurden. Es wurde auch nicht behauptet, dass von der Sozialversicherung ein (teilweiser) Ersatz der Kosten beantragt oder geleistet worden sei.

Aber mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung - umso mehr, wenn sie erst nachträglich gegeben wird - wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen

Die Ausführungen in den oben zitierten Schreiben, wo von „**Erfolg wird nicht in Abrede gestellt**“ bzw. „**Therapiebehandlung erfolgte auf ärztliche Empfehlung**“ die Rede ist, bringen den Unabhängigen Finanzsenat zu der Überzeugung, dass die von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen [„eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme] nicht vorliegen.

Zu den **nachträglich (10. März 2009) erstellten Attesten** ist zu sagen, dass diese Schreiben nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zum einen in keiner Weise das Vorliegen einer im Vorhinein im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes ersetzen können und zum anderen diese Stellungnahmen dem Vorbringen des Bw. („**Erfolg wird nicht in Abrede gestellt**“ bzw. „**Therapiebehandlung erfolgte auf ärztliche Empfehlung**“) widersprechen.

Wenn von vornherein eine konkrete Verordnung der energetischen Behandlungen vom Arzt angeordnet worden wäre, hätte nach allgemeiner Lebenserfahrung der Bw. schon in allen früheren Schreiben auf die konkrete Verordnung der Therapie hingewiesen und nicht die abschwächenden Formen („Erfolg wird nicht in Abrede gestellt“ bzw. „Therapiebehandlung erfolgte auf ärztliche Empfehlung“) verwendet. Der Unabhängige Finanzsenat ist daher nicht davon überzeugt, dass die Behandlung medizinisch erforderlich war.

In Würdigung der gesamten Umstände kommt der Unabhängige Finanzsenat daher zu der Ansicht, dass die medizinische Notwendigkeit der gegenständlichen Therapien nicht nachgewiesen wurde.

Bei dieser Sachlage konnte der Berufung mangels Nachweises der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (Kosten der Therapie und Fahrtkosten) nicht Folge gegeben werden.

Linz, am 24. November 2009