

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF

vertreten durch

StB

gegen

FA

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 25.10.2016, betreffend  
Einkommensteuer 2015

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
2. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Am 22.6.2016 brachte die BF ihre Steuererklärungen für 2015 beim FA via Finanz online ein. In der Einkommensteuererklärung für 2015 machte die BF außergewöhnliche Belastungen in Höhe von Euro 11.122,74 geltend.

In der Folge forderte das FA Belege zu den außergewöhnlichen Belastungen für das Jahr 2015 an. Die BF übermittelte dem FA darauf eine Zusammenstellung der Kosten für ihre Therapiebehandlungen (Schmerztherapie/Fibromyalgie) in Höhe von Euro 23.166,00 sowie homöopathische Präparate in Höhe von Euro 956,74. Davon seien von der BF im Jahr 2015 € 11.122,74 bezahlt worden. Ein Betrag von Euro 13.000,00 sei von Freunden vorgestreckt worden.

Mit Bescheid vom 25. Oktober 2016 veranlagte das FA die BF zur Einkommensteuer für 2015 und versagte dabei den beantragten außergewöhnlichen Belastungen die Anerkennung. Begründend führte das FA aus, dass Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (z.B. Therapeuten) grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen wären, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von einer Sozialversicherung ersetzt würden. Eine Therapieempfehlung sei zur Geltendmachung der außergewöhnlichen Belastungen nicht ausreichend.

Darauf erhob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin gegen diesen Bescheid binnen offener Rechtsmittelfrist Beschwerde und führte dazu begründend aus, dass die BF an einer Fibromyalgie und einem Cervikalsyndrom leide. Für diese Behandlung sei eine Elektrotherapie sowie aktive Heilgymnastik verordnet worden. Die entsprechenden ärztlichen Schreiben dazu würden als Beilage vorgelegt. Ein Teil der Behandlungskosten sei durch einen einmaligen Zuschuss des SVA Unterstützungsfonds übernommen worden, den verbleibenden Teil der hohen Behandlungskosten müsse die BF selbst tragen. Der nötige Nachweis für die Anerkennung der Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung liege in Form der ärztlichen Verordnung vor. In dem beigelegten Schreiben des Facharztes für Neurologie vom 07.01.2013 findet sich neben einer Beschreibung des Gesundheitszustandes sowie der Krankheitssyndrome der BF die „Beurteilung“ der Krankheit der BF (Cervikalsyndrom, Fibromyalgiesyndrom) sowie eine „Therapieempfehlung“ für eine Elektrotherapie des Hals-Nacken-Bereiches sowie einer Physiotherapie mit aktiver Heilgymnastik.

In einer ebenfalls vorgelegten Bestätigung des Facharztes für Neurologie vom 09.11.2016 führte dieser gegenüber der BF ergänzend aus, dass die Therapieempfehlung aus dem ärztlichen Befund vom 07.01.2013 als ärztliche Verordnung zu verstehen sei. Es sei bei ihm Praxis, Verordnungen genau so zu formulieren. Fibromyalgie sei eine

chronische Erkrankung und es bedürfe in diesem Sinne auch einer entsprechend langen Behandlung. Zusätzlich bestehe ein Cervikalsyndrom. Insgesamt sei durch die von der BF durchgeführten Maßnahmen eine deutliche Verbesserung ihres Gesundheitszustandes zu verzeichnen gewesen.

Mit Beschwerde vor Entscheidung vom 01.12.2016 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass sich bereits auf den Honorarnoten des Osteopraktikers der Hinweis darauf finde, dass die Therapiekosten nicht von der Pflichtkrankenkasse übernommen werden würden. Die zum Nachweis vorgelegte Bestätigung des Facharztes für Neurologie weise lediglich eine Empfehlung für die physiotherapeutischen Behandlungen aus. Eine Verordnung liege nicht vor. Die nachträglich ausgestellte Bestätigung des Arztes vermöge nicht die unbedingte medizinische Notwendigkeit der Behandlung nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, zumal ansonsten eine tatsächliche Verordnung mit entsprechender Übernahme oder zumindest teilweise Übernahme der Kosten durch die Sozialversicherung ausgestellt worden wäre. Seitens des FA werde nicht in Abrede gestellt, dass Heilerfolge eingetreten seien. Heilerfolge eigneten sich aber nicht dazu die fehlende Verordnung dahingehend zu ersetzen, dass mit dem Heilerfolg die medizinische Notwendigkeit der Behandlung nachgewiesen werde. Aufwendungen für Medikamente könnten nur auf Verordnung anerkannt werden.

Darauf beantragte die BF binnen offener Frist die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und beantragte nochmals die Anerkennung der geltend gemachten Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen.

Dabei beschrieb die Vertreterin der BF die Krankheitssymptome der Fibromyalgie nochmals deutlich und führte dazu aus, dass durch die von Neurologen verordnete Therapie der Gesundheitszustand der BF wesentlich verbessert worden sei und sie damit den Alltag wieder meistern könne. Es sei unrichtig, aus der Formulierung des Neurologen zu schließen, dass es sich bei den verordneten Therapien nicht um unbedingte Notwendigkeiten handle. Dies widerspreche dem Krankheitsbild und dem Befund des Facharztes.

Zudem sei es nicht richtig, aus einer nach Ansicht des FA fehlenden Verordnung auf eine fehlende Zwangsläufigkeit der Ausgaben zu schließen. Die Zwangsläufigkeit der Ausgaben sei stets nach den Umständen des Einzelfalles und nicht in wirtschaftlicher oder gar typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen. Ausreichend sei, dass die Steuerpflichtige sich diesen Aufwendungen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Tatsächliche Gründe seien in der Person der Steuerpflichtigen gelegene Gründe, die sie unmittelbar selbst trafen. Im vorliegenden Fall sei die Zwangsläufigkeit aufgrund der Erkrankung der BF dem Grunde nach gegeben.

Eine Zwangsläufigkeit der Höhe nach in der Art, dass die Aufwendungen „den Umständen nach notwendig und einen angemessenen Betrag nicht übersteigend“ vorliegen müssten sei im EStG 1988 nicht verankert. Die sehr hohen Kosten der BF würden deswegen

zwangsläufig erwachsen, da es sich um eine therapieresistente Krankheit handle und somit eine lange Therapiedauer notwendig sei. Zudem werde ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt.

Die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes werde nach der Rechtsprechung auch durch den Fälligkeitszeitpunkt bestimmt. Da es sich um eine therapieresistente Erkrankung handle und dementsprechend eine lange Behandlungsdauer zu erwarten sei, könne die BF die Therapiekosten verringern, jedoch werden sie von der Krankheit wahrscheinlich ihr gesamtes Leben begleitet werden. Als Krankheitskosten seien auch Heilbehandlungen bzw. Betreuungen anzusehen, wenn sie den Zweck verfolgte die Krankheit erträglich zu machen, d. h. zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung zu vermeiden.

### **Das BFG hat dazu erwogen:**

Im gegenständlichen Verfahren ist zunächst strittig, ob es sich bei den gegenständlichen Ausgaben der BF um Kosten handelt, die aufgrund ärztlicher Verschreibung angefallen sind.

Das BFG legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens sowie dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren und der unten dargestellten Beweiswürdigung ergibt.

Die BF leidet jedenfalls seit dem Jahr 2012 an einem Cervikalsyndrom sowie einem Fibromyalgiesyndrom. Dies wurde zunächst mit verschiedenen Medikamenten (Schmerzmittel, Schlafmittel usgl.) behandelt. Dies ergibt sich aus den Veranlagungskakten des FA sowie dem Befund des Neurologen.

Bei der zweiten Krankheit handelt es sich um eine in der Regel chronische Erkrankung, die sich durch weitverbreitete Schmerzen mit wechselnder Lokalisation in der Muskulatur, um die Gelenke und im Bereich des Rückens äußert. Begleitsymptome der Krankheit sind Müdigkeit, Schlafstörungen, Morgensteifigkeit, Konzentration und Antriebsschwäche, Schwellungsgefühl an Händen, Füßen und Gesicht.

Das BFG folgt der Beschreibung der Krankheit durch die Vertreterin der BF, die sich aus verschiedenen Quellen im Internet abgefragt am 07.06.2018 ergibt. ( <https://de.wikipedia.org/wiki/Fibromyalgie> , [www.netdoctor.at/Fibromyalgie](http://www.netdoctor.at/Fibromyalgie) )

Mögliche Behandlungsmethoden werden wie folgt umschrieben: „Die Fibromyalgie ist durch medizinische Maßnahmen nur begrenzt beeinflussbar. Grundsätzlich besteht die Gefahr des Medikamentenmissbrauchs, der Sucht sowie unabsehbarer Folgeschäden durch Dauermedikation mit diversen Schmerzmitteln.“

Ein Behandlungskonzept ist ... die multimodale Schmerztherapie entsprechend den Erkenntnissen der modernen Schmerzforschung. Ziel der Maßnahmen sind hierbei die Erhaltung oder Verbesserung der Funktionsfähigkeit im Alltag und damit der

Lebensqualität sowie die Minderung und/oder Linderung der Beschwerden. Da es sich um ein lebenslang bestehendes Beschwerdebild handeln kann, werden insbesondere Behandlungsmaßnahmen empfohlen, die von Betroffenen eigenständig durchgeführt werden können (Selbstmanagement), die keine oder nur geringe Nebenwirkungen haben und deren langfristige Wirksamkeit gesichert sein sollte. So umfasst das heutige Konzept meist eine Patientenschulung, den Einsatz von Medikamenten in Verbindung mit Sport- und Funktionstraining, physikalischen Therapien sowie Psychotherapie und Entspannungsmethoden. ( <https://de.wikipedia.org/wiki/Fibromyalgie> am 07.06.2018 )

Es handelt sich somit um eine chronische Erkrankung, bei der das Ziel der Behandlung vordergründig nicht die vollkommene Beseitigung der Schmerzen, sondern die Verbesserung der Lebensqualität und die Verbesserung der körperlichen Fitness sowie der psychischen Gesundheit ist. Physiotherapie und Elektrotherapien werden in einer abgefragten Quelle als mögliche, wenn auch bei weitem nicht einzige, Varianten der Behandlung dieser Krankheit beschrieben. ( [www.netdoctor.at/Fibromyalgie](http://www.netdoctor.at/Fibromyalgie) )

Als Therapie verordnete der Neurologe der BF eine Elektrotherapie des Hals-Nacken-Bereiches sowie einer Physiotherapie mit aktiver Heilgymnastik sowie eine Reduktion der eingenommenen Medikamente. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der BF sowie dem vorgelegten Befund vom 07.01.2013 und der vorgelegten Bestätigung des behandelnden Neurologen vom 09.11.2016.

Das BFG kann dem FA darin nicht folgen, dass es sich bei der gegenständlichen Verordnung im Befund vom 07.01.2013 lediglich um eine „Therapieempfehlung“ gehandelt hat. Nach Sicht des BFG ergibt sich dies zunächst aus den oben beschriebenen, vom Neurologen als Empfehlung titulierten, Änderungen der Behandlungsmethoden selbst. (Heilgymnastik und Elektrotherapie anstelle der zuvor verschriebenen Medikamente) Der Arzt hatte der BF offenbar zunächst eine medikamentöse Behandlung verordnet und wollte diese ab Anfang 2013 umstellen. Unter dieser Prämisse ist auch die Darstellung des Neurologen, wonach seine Therapieempfehlung als ärztliche Verordnung zu verstehen sei, da es bei ihm Praxis sei, Verordnungen genau so zu formulieren, glaubwürdig.

Dies wird nach Sicht des BFG auch aus den im Veranlagungsakt des Jahres 2013 erliegenden Honorarnoten des Neurologen bestätigt. Betrachtet man beispielsweise Honorarabrechnungen aus dem ersten und zweiten Quartal Jahr 2013, so findet sich dort z.B. die Bezeichnung „Diagnose: Cervikalsyndrom, Fibromyalgiesyndrom“. In dem in Frage stehenden Schreiben vom 07.01.2013 (also in unmittelbarer zeitlicher Nähe zu diesen Honorarnoten) wird diese Diagnose als „Beurteilung“ beschrieben. Auch unter diesen Umständen erscheint es glaubwürdig, dass auch die „Therapieempfehlung“ eine Therapieverordnung darstellt.

Mit 30.10.2013 erhielt die BF von Unterstützungsfonds der SVA eine einmalige Zuwendung zu ihren Behandlungskosten in Höhe von € 8.050,00. Dabei handelt es sich um Leistungen, die von der SVA ohne Rechtsanspruch für die Versicherte nur in

besonders berücksichtigungswürdigen Fällen gewährt werden. Dies ergibt sich aus dem im Akt des FA im Jahr 2013 erliegenden Schreiben der SVA vom 30.10.2013.

Die SVA sieht derartige Leistungen, auf die kein Rechtsanspruch der Versicherten besteht, in der Krankenversicherung vor allem als Unterstützungen an Stelle oder zur Ergänzung von Versicherungsleistungen vor. Das gilt z.B., wenn die gewerbliche Krankenversicherung bei manchen Leistungen nur eine verhältnismäßig geringe Pauschalvergütung anbieten darf. (Zum Beispiel: erhöhte Aufwendungen bei chronischen Krankheiten wie z.B. Diabetes) (<https://www.svagw.at/cdscontent/load?contentid=10008.587508&version=1515499889>)

Berücksichtigt man diesen Umstand, so kann nach dem Verständnis des erkennenden Senates auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Krankheit und die daraus resultierenden Behandlungskosten von der Sozialversicherung als nicht zielführend zur Behandlung der chronischen Krankheit beurteilt worden wären. Richtig ist, dass die SVA derartige Behandlungen nicht verpflichtend übernimmt.

Weitere Kostenbeiträge zu den Behandlungskosten der BF wurden von Seiten der SVA nicht geleistet. Dies ergibt sich aus den von der BF vorgelegten Unterlagen.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren auszuführen, dass gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind. 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.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%. ...

Nach Sicht des BFG sind Krankheitskosten in der bei der BF auflaufenden Höhe, die aufgrund einer chronischen Erkrankung zumindest über einen längeren Zeitraum

entstehen, außergewöhnliche Kosten, die der BF im Vergleich zur Mehrzahl der Steuerpflichtigen entstehen. (siehe auch Jakom/Baldauf EStG 2015 § 34 Rz. 36f mwN)

Derartige Krankheitskosten erwachsen dem Grunde nach aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. (Jakom/Baldauf EStG, 2015 § 34 Rz. 41f)

Der BF ist darin zuzustimmen, dass das österreichische EStG keine Aussage dazu trifft, dass außergewöhnliche Belastungen nur insoweit zwangsläufig seien, als sie „den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen“. Nach der Judikatur muss jedoch das Merkmal der Zwangsläufigkeit auch der Höhe nach gegeben sein. Dabei wird jedoch bei Krankheitskosten in der Regel ein großzügiger Maßstab angelegt. (Jakom/Baldauf EStG, 2015 § 34 Rz 46 mwN).

Berücksichtigt man das Gewicht und die Beeinträchtigung im Alltag, die die BF aufgrund ihrer chronischen Erkrankung seit mehreren Jahren begleitet, sowie die aus der ärztlichen Verordnung erkennbare Umstellung der Therapie von einer intensiveren Medikation mit Schmerz und Beruhigungsmitteln hin zu einer Therapie mit keinen bzw. nur geringen Nebenwirkungen, so erscheinen die daraus resultierenden Kosten, die auch eine Verbesserung der gesundheitlichen Situation der BF bewirkt haben, der Höhe nach als angemessen. Dies betrifft nach Sicht des BFG im Jahr 2015 die Kosten für die Elektrotherapie. Diese Kosten sind daher nach Sicht des BFG als außergewöhnliche Belastungen im Jahr 2015 anzuerkennen.

Die Kosten für die im Jahr 2015 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten homöopathischen Medikamente sind dagegen - wie das FA bereits im Erstbescheid und in der Beschwerdevorentscheidung festgestellt hat - weder durch die oben angeführte ärztliche Verordnung noch durch eine zumindest dem Grunde nach vorliegende Anerkennung der Kosten durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckt. Nach Sicht des BFG sind diese Kosten nicht als außergewöhnliche Belastungen im Sinn des §§ 34 EStG zu berücksichtigen.

Als außergewöhnliche Belastung verbleibt somit für das Jahr 2015 ein Betrag von € 10.166,00. Der Beschwerde war somit teilweise statzugeben.

## **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.

Das gegnständliche Erkenntnis gründet sich auf die oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen und die dazu ergangene - in der oben angeführten Literatur beschriebene - einheitliche Judikatur. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 8. Juni 2018