

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 14.05.2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Frau Bf. , in der Folge auch Beschwerdeführerin / Bf. genannt beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 neben Sonderausgaben auch Kosten für außergewöhnliche Belastungen auf Grund eigener Behinderung ohne Selbstbehalt (Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50%), und zwar Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 2.615,66 €.

Die Bf. legte auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes eine detaillierte Aufstellung mit Belegen über die beantragten Kosten vor, woraus hervorgeht, dass es sich um diverse Arztrechnungen, Apothekenrechnungen, Aufwendungen für Physikalische Therapien, Shiatsu-Massagen, den Selbstbehalt für einen Kuraufenthalt und Nahrungsergänzungsmittel handelt. Lt. Rechnung der Fa. X Naturprodukte GmbH vom 5.1.2011 erwarb die Bf. Fischölkonzentrat mit Omega 3, Vitamin E und Selenhefe +Q10+Vit. E im Gesamtwert von 1.157,86 €.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid vom 14. Mai 2012 für das Jahr 2011 als außergewöhnliche Belastungen den Freibetrag wegen eigener Behinderung von 243 € und nachgewiesene Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 1.557,80 €. Die Aufwendungen für die Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von 1.157,86 € konnten nach der Begründung des Bescheides nicht als Krankheitskosten berücksichtigt werden, da nur Medikamente anerkannt werden würden, die einer ärztlichen Verschreibung unterliegen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht die Berufung (nach der nunmehr geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) mit der Begründung, die Rechnung der Fa. X in der Höhe von 1.157,86 € möge als außergewöhnliche Belastung wegen eigener Behinderung berücksichtigt werden, da diese Behandlung vom Arzt verordnet worden sei, eine diesbezügliche Bestätigung werde nachgebracht.

In der nachgereichten ärztlichen Bescheinigung des Dr. med. AB, 67591 Hohen-Sülzen, vom 26.6.2012 wird ausgeführt:

„Frau Bf. leidet an einer chronischen Erkrankung.

Im Rahmen einer Ernährungs- und Stoffwechseltherapie bei einer schweren, schicksalhaften Erkrankung ist die Einnahme verschiedener Präparate und Vitamine wie z.B. Omega-3-Fettsäuren, Selen, Perna cannaliculus-Konzentrat, und Vitamin E medizinisch notwendig, außerdem ist eine spezielle Diät einzuhalten. Linolsäurefreie Speiseöle sind im Rahmen der Diät notwendig.

Daraus ergeben sich beträchtliche finanzielle Belastungen.“

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 5.7.2012 führte das Finanzamt aus, dass gemäß §§ 34 und 35 EStG 1988 für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung erforderlich sei, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Unter Krankheit sei eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert, nicht abzugsfähig seien daher Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten.

Würden höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, anfallen, so wären sie nur als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erwachsen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149, VwGH 13.5.1986, 85/14/0181, VwGH 19.2.1992, 87/14/0116) und dies durch eine ärztliche Bestätigung VOR Behandlungsbeginn verordnet wird. Die von der Bf. vorgelegte ärztliche Bescheinigung vom 26.6.2012 sei nach dem Behandlungsbeginn ausgestellt worden und könnten die Aufwendungen in Höhe von 1.157,86 € als außergewöhnliche Belastungen nicht anerkannt werden.

Daraufhin stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass sie schon lange Zeit mit dieser körperlichen Einschränkung lebe – wie aus beiliegender ärztlichen Stellungnahme ersichtlich – und sie ersucht daher um eine einmalige Zuerkennung als außergewöhnliche Belastung. In der beiliegenden Ergänzung seines Schreibens vom 26.6.2012 führt Herr Dr. AB am 27.7.2012 aus:

„Die Bf. ist seit 20 Jahren an Multipler Sklerose erkrankt und wird von mir seit 26.6.2002 ärztlich-therapeutisch betreut.

Seitdem wendet sie die sogenannte B -Diät an, d.h. auch die notwendigen Präparate werden fortlaufend seit 2002 eingesetzt und eingenommen.

Es handelt sich dabei um eine medizinisch notwendige Heilbehandlung, die zu einer positiven Verringerung der Progressionsrate bei MS verhilft. Von deutschen Gerichten wurden dazu präjudizierende Urteile gefällt.

Für den Bereich der PKV hat das OLG Schleswig-Holstein in einem präjudizierenden Urteil (AZ: 16 U 105/03) festgestellt, dass die im Rahmen der B -Diät ärztlich verordneten Präparate hinsichtlich ihrer Zweckbestimmung versicherungsrechtlich Arzneimitteln gleichzustellen sind.

In einem Urteil des Verwaltungsgerichtshofes Baden-Württemberg (AZ: 4 S 3040/07) wurde für Recht befunden, dass die Kosten der Diättherapie nach Y und B in vollem Umfang leistungspflichtig durch die Beihilfe getragen werden müssen. Das Urteil ist seit dem 25.3.2010 rechtskräftig.

Für den Bereich der gesetzlichen Krankenversicherungen ergibt sich bei differenter Rechtslage keine Leistungspflicht. Entsprechend müssen die Patienten die Kosten selber tragen. Das wird von deutschen Finanzämtern als vorsteuerlich abzugsfähige Sonderbelastung anerkannt.“

Ab 1.1.2014 wurde der unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 34 EStG 1988 idgF sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Diese 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 drei Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG 1988 einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen soweit diese damit im Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6, 5. Teilstich EStG). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs.3 EStG und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs. 6 EStG ergangene, o.a. BMF-VO nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. 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 vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob die von der Bf. beantragten Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abgesetzt werden können.

Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in seiner Judikatur nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig 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).

Bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen bilden keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Aber auch Kosten für Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Alternativmedizin können Kosten der Heilbehandlung und damit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn diese Aufwendungen medizinisch indiziert sind, als solche, die nach den Erkenntnissen und Erfahrungen der Heilkunde und nach den Grundsätzen eines gewissenhaften Arztes zur Heilung oder Linderung der Krankheit vorgenommen wurden (vgl. UFS vom 24.5.2011, RV/0462-L/11).

In diesem Zusammenhang ist jedoch zu beachten, dass nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen empfohlene Einnahme von Vitaminpräparaten bzw. Nahrungsergänzungsmitteln zu einer außergewöhnlichen Belastung führt. Begehrt ein Abgabepflichtiger die Anerkennung von Aufwendungen für derartige Präparate, so muss er die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwerbs dieser Aufwendungen nachweisen. Dabei erweist sich im Allgemeinen eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit **vor** Anwendung) erstellte ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme.

Die von der Bf. vorgelegte, im Nachhinein erstellte, ärztliche Bescheinigung vom 26.6.2012 und die Ergänzung vom 27.7.2012 stellen keinesfalls eine ärztliche Verordnung im Rahmen eines Behandlungsplanes dar.

Auch das Vorbringen der Bf., die Aufwendungen mögen einmal zuerkannt werden und der Hinweis, dass von deutschen Gerichten festgestellt wurde, dass die B - Diät versicherungsrechtlich Arzneimittel gleichzustellen ist bzw. die Kosten durch die Beihilfe getragen werden müssen, kann den Standpunkt der Bf. nicht stützen, da es nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung in Österreich für die steuerrechtliche Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung auf das Vorliegen einer Zwangsläufigkeit ankommt, unabhängig davon, ob die Krankenversicherung einen Teil der Kosten übernimmt oder nicht.

Die mit der Behinderung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen für Alternativmedizin können nur dann als außergewöhnliche Belastung zum Abzug gebracht werden, wenn die erforderlichen Voraussetzungen gegeben sind. Wie bereits ausgeführt,

stellen Aufwendungen für Medikamente grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung dar. Auf Kosten für Nahrungsergänzungsmittel trifft dies jedoch nur dann zu, wenn ihre durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit durch ärztliche Verordnung im Vorhinein nachgewiesen wird.

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 auswirkt (VwGH 23.6.1996, 95/15/0018).

Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel sind daher als Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung anzusehen.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis (einen Beschluss) 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 19. März 2015