

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde des Bf., vom 17. Dezember 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 19. November 2014, betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung vom 26. März 2014 hinsichtlich Einkommensteuer 2012 gemäß § 299 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im Jahre 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der am 23. März 2013 auf elektronischem Weg beim Finanzamt eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2012 machte der Bf. u. a. Aufwendungen für die in der Apotheke erworbenen Produkte "*Omni Biotic*", "*Mariendistel*", "*SymbiolactComp*", "*ProSymbioFlor*" und "*Elevit*" sowie für einen von ihm in der Zeit vom 21. Februar 2012 bis zum 8. März 2012 in der Klinik BadC/Deutschland zwecks Heilfastens unternommenen Aufenthalt samt diesbezüglichen Nebenkosten als außergewöhnliche Belastungen geltend. Hinsichtlich dieses Aufenthaltes liegen im Akt folgende Dokumente auf:

Ein Antrag des Bf. vom 18. Juli 2010 an die Wiener Gebietskrankenkasse mit dem Ersuchen um diesbezügliche Kostenübernahme.

Eine ärztliche Stellungnahme vom 3. Oktober 2011 in dem ein Kurheilverfahren für Stoffwechselerkrankungen in BadC vorgeschlagen wird und in der als diesbezügliche Begründung eine Verbesserung des Allgemeinzustandes sowie eine Funktionsverbesserung des Verdauungstraktes angeführt wird.

Ein Schreiben der PVA vom 7. Oktober 2011 in dem dem Bf. von dieser ein Aufenthalt für die Dauer von 22 Tagen in der Sonderkrankenanstalt Aflenzen zwecks eines Heilverfahrens gemäß § 302 ASVG bewilligt wurde. In diesem ist u. a. weiters ausgeführt, dass dem Einrichtungswunsch des Bf. nicht habe entsprochen werden können, da der PVA eine Behandlungsmöglichkeit der Erkrankung des Bf. in dieser Einrichtung nicht zur Verfügung gestanden sei. Außerdem wurde dem Bf. in diesem Schreiben für den Fall, dass dieser den Aufenthalt aus wichtigen Gründen in dieser Einrichtung nicht in Anspruch nehmen wolle, als Alternative die Einrichtung Sonderkrankenanstalt Bad Aussee angeboten.

Ein Schreiben der WGKK vom 20. April 2012 in der die Arbeitsunfähigkeit des Bf. vom 21. Februar 2012 bis zum 8. März 2012 bestätigt wurde und in dem weiters ausgeführt wurde, dass der Anspruch auf Entgeltfortzahlung gegebenenfalls vom Dienstgeber zu prüfen sei.

Eine Bescheinigung der Klinik, C vom 8. März 2012 über einen klinisch-stationären Aufenthalt des Bf. in der Zeit vom 21. Februar 2012 bis zum 8. März 2012.

Ein ärztlicher Entlassungsbericht der im vorigen Absatz erwähnten Einrichtung vom 19. März 2012. Dieser ist an die Ärztin, die die o. e. Stellungnahme vom 3. Oktober 2011 erstellte, gerichtet. Wörtlich wurde in diesem Bericht ausgeführt wie folgt:

*"Sehr geehrte Frau Kollegin,*

*wir berichten Ihnen über Ihren Patienten Herrn Bf, geb. 1111, wohnhaft Gasse in B, bei uns stationär vom 21.2.12 bis zum 8.3.12.*

***Diagnosen:***

1. *Colitis ulcerosa*
2. *multiple Nahrungsmittelunverträglichkeiten*
3. *Dysbiose mit V.a. leaky gut Syndrom*

***Therapie und Verlauf:***

***Medikation bei Entlassung:***

*Pentase 2x1000mg, Prosymbioflor, Omnibiotic Stress repair*

***Therapie-Empfehlung:***

*Abbau der Arbeitsbelastung, Verhaltensänderung (wie besprochen)*

*Weitere Symbioselenkung, angepasst an die aktuelle Darmsituation*

*Vit. D Substitution (Spiegel am 2.3.12 19,94nmol/l)*

*Venöse Sauerstoff-Therapie zur Entzündungsmodulation(Therapeuten sind dem Patienten genannt)*

*Spurenelement - Vollblutanalyse (Zink, Selen, Mangan...)*

*Mit freundlichen kollegialen Grüßen"*

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) des Jahres 2012 am 20. August 2013 und versagte in diesem den o. e., vom Bf. als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten, Aufwendungen die Anerkennung.

Mit am 13. September 2013 beim Finanzamt eingelangtem Schreiben erhob der Bf. gegen den im vorigen Absatz erwähnten Bescheid rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde).

Das Finanzamt erließ am 26. März 2014 eine abändernde Beschwerdevorentscheidung in der es wiederum den in Rede stehenden Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen mit der Begründung, dass die o. e. und in der Apotheke erworbenen Produkte Nahrungsergänzungsmittel darstellten und dass sich der Bf. für einen Kuraufenthalt in Deutschland entschieden habe, obwohl ihm ein solcher sowie eine diesbezügliche Alternative in Österreich bewilligt worden sei, die Anerkennung versagte. Diese BVE wurde laut dem bezughabenden Rückschein nach einem erfolglosen Zustellversuch am 1. April 2014 beim Postamt hinterlegt und dort ab dem 2. April 2014 zur Abholung bereit gehalten. Einen diesbezüglichen Vorlageantrag stellte der Bf. nicht.

Am 25. August 2014 brachte der Bf. einen Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO hinsichtlich des im vorigen Absatz erwähnten Bescheides beim Finanzamt ein und führte in diesem u. a. begründend aus, dass sämtliche geltend gemachten Präparate apothekenpflichtig seien. Bei diesen handle es sich daher um Medikamente. Bei Krankheiten des Verdauungstraktes seien Diäten teils lebensnotwendig.

Hinsichtlich des in der Klinik BadC/Deutschland zwecks Heilfastens unternommenen Aufenthaltes führte der Bf. u. a. aus, dass die Ablehnung dieser Einrichtung durch die PVA auf Grund des Umstandes, dass diese keinen Vertrag mit der genannten Klinik abgeschlossen habe, erfolgt sei. Alternativ in Österreich angebotene Kuren hätten nicht das Verbesserungspotential wie das für Verdauungsprobleme prädestinierte Heilfasten, das die Klinik BadC anbiete. Die Sinnhaftigkeit bzw. Zweckmäßigkeit des Kuraufenthaltes in dieser Klinik sei von der WGKK anerkannt worden, indem diese den gegenständlichen Aufenthalt als Krankenstand bestätigt habe.

Mit Bescheid vom 19. November 2014 wies das Finanzamt den Antrag vom 25. August 2014 auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung vom 26. März 2014 ab und führte diesbezüglich begründend u. a. aus, dass eine dauernde Therapie mit Nahrungsergänzungsmitteln - wie im vorliegenden Fall - keine wissenschaftlich anerkannte Heilmethode darstelle. Die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen stellten Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung dar.

Hinsichtlich des in der Klinik BadC/Deutschland zwecks Heilfastens unternommenen Aufenthaltes führte das Finanzamt u. a. aus, dass nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführter Kuraufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung führe. Der Begriff "Kur" erfordere ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes sei die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergäben, erforderlich.

Ein derartiges Gutachten liege im gegenständlichen Fall nicht vor. Am Antrag auf Kur vom 3. Oktober 2011 sei lediglich eine ärztliche Stellungnahme erkennbar, welche ein Kurheilverfahren für Stoffwechselerkrankungen in C vorschlage, was zur Verbesserung des allgemeinen Zustandes und zu einer Funktionsverbesserung des Verdauungstraktes führen solle.

Das Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt vom 30. April 2014 zeige, dass auch keinerlei Erstattungen für dieses Heilfasten geleistet worden seien, weil das Heilfasten keine Behandlung im Sinne der Richtlinien der Pensionsversicherungsanstalt darstelle.

Wesentlich sei weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung sei und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich sei.

Aufgrund der vorgelegten Bestätigung der Klinik BadC vom 8. März 2012 sowie des Entlassungsberichtes vom 19. März 2012 könne nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Aufenthalt in C diesen Anforderungen entsprochen habe.

Es habe somit eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides (Beschwerdevorentscheidung) für das Jahr 2012 vom 26. März 2014 nicht aufgezeigt werden können, eine Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 299 BAO sei nicht zulässig. Der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mittels am 17. Dezember 2014 beim Finanzamt eingelangtem Schreiben erhab der Bf. gegen den Abweisungsbescheid vom 19. November 2014 Beschwerde und stellte in diesem gleichzeitig einen Antrag auf Entscheidung über diese durch das Bundesfinanzgericht. In diesem wurde weder ein Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung gestellt, noch wurde lediglich Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet. Der angefochtene Bescheid wurde nicht vom Bundesminister für Finanzen erlassen. Seitens der belangten Behörde wurde hinsichtlich des o. e. Abweisungsbescheides vom 19. November 2014 keine Beschwerdevorentscheidung erlassen. Da in Ermangelung einer solchen hinsichtlich dieses Bescheides kein rechtwirksamer Vorlageantrag seitens des Bf. gestellt werden konnte, stellte das Bundesfinanzgericht dessen Unzuständigkeit hinsichtlich des im ersten Satz dieses

Absatzes angeführten Antrages fest und stellte das diesbezügliche Verfahren mit Beschluss vom 8. Februar 2017 ein.

Das Finanzamt wies die Beschwerde vom 17. Dezember 2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 19. November 2014 (Abweisungsbescheid betreffend des Antrages vom 25. August 2014 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 26. März 2014) mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. Februar 2017 als unbegründet ab und führte diesbezüglich aus, dass sich das Beschwerdevorbringen auf bereits im Rahmen der Veranlagung und des Beschwerdeverfahrens vorgebrachte und gewürdigte Argumente erschöpfe. Diese seien nicht geeignet eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Am 9. März 2017 brachte der Bf. einen als "*Beschwerde gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 23. Februar 2017*" bezeichneten Vorlageantrag beim Finanzamt ein und wiederholte in diesem im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen.

Mit am 7. April 2017 beim BFG eingelangtem Schreiben vom 6. April 2017 brachte der Bf. u. a. vor, dass die im Vorlagebericht des Finanzamtes unter der Rubrik "*Sachverhalt und Anträge*" erstellten Ausführungen, wonach der Antragsteller die Beschwerdefrist versäumt und daher einen Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO für die Veranlagung 2012 gestellt habe, nicht ganz korrekt seien, da sich eine von ihm mit am 23. April 2014 gegen den ihn betreffenden Freibetragsbescheid 2014 vom 26. März 2014 erhobene Beschwerde vom Inhalt her eindeutig auf den Einkommensteuerbescheid bezogen habe. Zwecks Herbeiführung einer diesbezüglichen schnellen Klärung beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Weiters führte der Bf. in diesem Schreiben aus, dass der Kuraufenthalt in C dem Staat billiger gekommen sei, als wenn dieser für eine Kur in Österreich hätte aufkommen müssen. Außerdem spare er dem Staat durch die Anwendung der in Rede stehenden Probiotika Kosten.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Strittig ist im konkreten Fall, ob dem Antrag vom 22. August 2014 auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung vom 26. März 2014 gemäß § 299 BAO Folge zu geben ist, weil der Spruch dieser Beschwerdevorentscheidung wegen einer unzutreffenden Auslegung von § 34 EStG 1988 bzw. § 4 der dazu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl. 1996/303 seitens der bescheiderlassenden Behörde unrichtig ist.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat aufgrund der eingebrachten Beschwerde gegen den Bescheid, mit dem der Antrag auf Aufhebung der BVE abgewiesen wurde, über die Rechtmäßigkeit dieses Abweisungsbescheides zu befinden und hat nach § 279 BAO nun selbst in der Sache mit Erkenntnis zu entscheiden. Das BFG ist berechtigt, sowohl im

Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen. Demgemäß kann das BFG den Abweisungsbescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Beschwerde als unbegründet abweisen.

Nach § 299 BAO kann ein Bescheid des Finanzamtes aufgehoben werden, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Wenn dieselbe Behörde zur Erlassung auch des den aufgehobenen Bescheid ersetzen Bescheides zuständig ist, ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Zulässig sind Aufhebungen nach § 299 BAO gemäß § 302 Abs 2 BAO jedenfalls dann, wenn der Antrag innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheides gestellt wird.

Auch Beschwerdevorentscheidungen sind Bescheide und daher aufhebbar (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 5 mwN). Unrichtig ist der Spruch eines Bescheides, wenn er nicht dem Gesetz entspricht. Eine Aufhebung setzt voraus, dass die Rechtswidrigkeit mit Gewissheit vorliegt. Dies gilt auch, wenn sich die Rechtswidrigkeit erst nach Erlassung des Bescheides erweist, aber bereits im Aufhebungsantrag konkret begründet wird. Eine Aufhebung erfordert eine Ermessensübung. Diese hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Da § 299 BAO auf die Richtigkeit des Spruches abstellt, ist bei der Ermessensübung iZm Aufhebungen der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu beachten. Sind aber schon die grundsätzlichen gesetzlichen Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nicht gegeben, erübrigt sich eine Ermessensübung.

Entscheidend ist somit zunächst alleine die Frage, ob mit Gewissheit feststeht, dass der Spruch der BVE, deren Aufhebung beantragt wurde, aus den im Aufhebungsantrag genannten Gründen unrichtig ist. Ist diese Frage zu bejahen und ergibt die dann erforderliche Ermessensübung, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang einzuräumen ist, wäre der erlassene Abweisungsbescheid abzuändern und die BVE aufzuheben (siehe VwGH vom 24.10.2012, 2012/17/0304 und VwGH vom 21.9.2016, 2013/13/0116). Ergibt sich aber, dass nicht mit Gewissheit feststeht, dass der Spruch der BVE aus den im Aufhebungsantrag genannten Gründen unrichtig ist, ist die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid als unbegründet abzuweisen.

Im Folgenden ist nunmehr zu beurteilen, ob die Abgabenbehörde § 34 EStG 1988 bzw. § 4 der dazu ergangenen Verordnung BGBl. 1996/303 rechtsrichtig auslegte.

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein (VwGH vom 5.6.2003, 99/15/0111).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 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 leg cit erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr 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 der § 34 Abs 4 bzw. Abs 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (Abs 2 - 5 leg cit).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs 6 EStG 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. Teilstrich EStG). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs 6 EStG ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl. 1996/303 nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung als 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.

Betroffen können von dieser Beurteilung nur Kosten sein, die durch jene Behinderung(en) bedingt sind, welche Grundlage für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit war(en). Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung erwachsen Kosten der eigenen Erkrankung aus tatsächlichen Gründen dem Grunde nach zwangsläufig. Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung setzt darüber hinaus Zwangsläufigkeit der Höhe nach voraus. Dies macht eine Angemessenheitsprüfung im Einzelfall notwendig,

wobei sich die Beurteilung nicht an subjektiven Vorstellungen sondern an objektiven Umständen zu orientieren hat (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126; 23.5.1996, 95/15/0018; 19.2.1992, 87/14/0116; 14.1.1992, 91/14/0243).

Diese Grundsätze gelten in gleicher Weise für die Mehrkosten aus einer Behinderung.

Die Begriffe Behinderung und Krankheit sind nicht deckungsgleich.

Das österreichische EStG grenzt im Rahmen der Bestimmungen über außergewöhnliche Belastungen geistige und körperliche Behinderungen, für welche eine zumindest 25%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit amtlich bescheinigt wurde bzw. aufgrund welcher pflegebedingte Geldleistungen bezogen werden, von den übrigen Behinderungen und von Krankheiten ohne Bezug zu einer Behinderung ab. Nur für die beiden zuerst genannten Gruppen gelten die besonderen Bestimmungen der § 34 Abs 6 und § 35 EStG über die Berücksichtigung von Kosten einer Behinderung.

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).

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.).

§ 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 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.

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).

Dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, reicht für die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht aus (siehe *Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 34 Tz 41, mwN).

*1.) Als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachte Aufwendungen für die Produkte "Omni Biotic", "Mariendistel", "SymbiolactComp", "ProSymbioFlor" und "Elevit":*

Der Bf. machte u. a. Aufwendungen für die in der Apotheke erworbenen Produkte "Omni Biotic", "Mariendistel", "SymbiolactComp", "ProSymbioFlor" und "Elevit" in Höhe von Euro 546,02 als außergewöhnliche Belastungen geltend. Sämtliche dieser Produkte werden auf der jeweiligen Homepage als Nahrungsergänzungsmittel ausgewiesen.

Artikel 2 der Richtlinie 2002/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 10. Juni 2002 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Nahrungsergänzungsmittel lautet wie folgt:

*"Im Sinne dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck*

*a) "Nahrungsergänzungsmittel" Lebensmittel, die dazu bestimmt sind, die normale Ernährung zu ergänzen und die aus Einfach- oder Mehrfachkonzentraten von Nährstoffen oder sonstigen Stoffen mit ernährungsspezifischer oder physiologischer Wirkung bestehen und in dosierter Form in den Verkehr gebracht werden, d. h. in Form von z. B. Kapseln, Pastillen, Tabletten, Pillen und anderen ähnlichen Darreichungsformen, Pulverbeuteln, Flüssigampullen, Flaschen mit Tropfeinsätzen und ähnlichen Darreichungsformen von Flüssigkeiten und Pulvern zur Aufnahme in abgemessenen kleinen Mengen;*

*b) "Nährstoffe" die folgenden Stoffe:*

*i) Vitamine,*

*ii) Mineralstoffe."*

Bereits auf Grund des Umstandes, dass die in Rede stehenden Produkte in Ansehung der vorstehenden Ausführungen als Lebensmittel zu beurteilen sind, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen, dass die diesbezüglichen Aufwendungen des Bf. als typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten und somit als zwangsläufig erwachsen zu beurteilen sind. Typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundene Kosten sind solche im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten iSd Arzneimittelgesetzes.

Somit steht nicht mit Gewissheit - siehe das oben diesbezüglich Ausgeführte - fest, dass der Spruch der Beschwerdevorentscheidung, soweit sich dieser auf die in Rede stehenden, in der Apotheke erworbenen, Produkte bezieht, aus den im Aufhebungsantrag genannten Gründen - die geltend gemachten Präparate seien apothekenpflichtig, es handle sich bei diesen um Medikamente - unrichtig ist.

**2.) Als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachte Aufwendungen für den Aufenthalt vom 21. Februar 2012 bis zum 8. März 2012 in der Klinik BadC:**

Der Begriff „Kur“ erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Nach herrschender Lehre und Judikatur (z.B. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; UFS 6.4.2010, RV/0079 F/09; UFS 29.10.2012, RV/0934-W/12; Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 34 Rz 90) kann von einem kurmäßig geregelten Tagesablauf bzw. von unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgenden Behandlungen nur gesprochen werden, wenn ein Kurprogramm absolviert wird, das jenem von den Kuranstalten der Krankenkassen angebotenen Kurprogrammen entspricht. In diesen Kuranstalten wird in der Regel auf der Grundlage einer kurärztlichen Untersuchung ein speziell auf die krankheitsmäßigen Bedürfnisse des Patienten abgestimmter Behandlungsplan erstellt, der täglich mehrere Therapiestunden vorsieht und dessen Wirksamkeit während des Kuraufenthaltes durch laufende ärztliche Kontrolle überprüft wird. Nach Abschluss der Kur erfolgte eine ärztliche Schlussuntersuchung samt kurärztlichem Befund.

Wesentlich für eine Kur ist somit vor allem das Vorliegen eines speziell auf den Patienten abgestimmten Behandlungs- bzw. Therapieplanes. Davon, dass ein derartiger spezieller, auf den Bf. abgestimmter Behandlungs- bzw. Therapieplan im Falle des beschwerdegegenständlichen Aufenthaltes des Bf. in der Klinik BadC vorlag, kann auf Grund des Umstandes, dass im von dieser am 19. März 2012 verfassten ärztlichen Entlassungsbericht unter der Rubrik *“Therapie und Verlauf”* keine Eintragung erstellt wurde - auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird an dieser Stelle verwiesen - keine Rede sein.

Bereits in Ansehung der Ausführungen der beiden vorstehenden Absätze steht nicht mit Gewissheit - siehe wiederum das diesbezüglich oben Ausgeführte - fest, dass der Spruch der Beschwerdevorentscheidung, soweit sich dieser auf die vom Bf. für dessen Aufenthalt in der Klinik BadC geltend gemachten Aufwendungen bezieht, aus den im Aufhebungsantrag genannten Gründen - die PVA habe keinen Vertrag mit dieser Klinik abgeschlossen, alternativ in Österreich angebotene Kuren hätten nicht das Verbesserungspotential wie das für Verdauungsprobleme prädestinierte Heilfasten, die WGKK habe den gegenständlichen Aufenthalt als Krankenstand bestätigt - unrichtig ist.

Somit war der Spruch der Beschwerdevorentscheidung vom 26. März 2014 nicht unzutreffend, sodass der Antrag vom 25. August 2014 auf diesbezügliche auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO als unbegründet abzuweisen war.

Die Ausführungen des Bf. in dessen o. e. Schreiben vom 6. April 2017, wonach sich eine von ihm mit am 23. April 2014 gegen den ihn betreffenden Freibetragsbescheid 2014 vom 26. März 2014 erhobene Beschwerde vom Inhalt her eindeutig auf den Einkommensteuerbescheid bezogen habe, gehen auf Grund des Umstandes, dass sich der Streitgegenstand des vorliegenden Falles auf die Beurteilung der Frage, ob dem Antrag vom 22. August 2014 auf Aufhebung der BVE vom 26. März 2014 gemäß § 299 BAO Folge zu geben ist, weil der Spruch dieser BVE wegen einer unzutreffenden Auslegung von § 34 EStG 1988 bzw. § 4 der dazu ergangenen Verordnung BGBI. 1996/303 seitens der bescheiderlassenden Behörde unrichtig ist oder nicht, beschränkt, ins Leere.

In Ansehung der vorstehenden Ausführungen gilt für das gesamte übrige Beschwerdevorbringen des Bf. das Gleiche.

Hinsichtlich des im Schreiben vom 6. April 2017 gestellten Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist der Bf. darauf zu verweisen, dass ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer solchen auch einen rechtzeitigen Antrag des Beschwerdeführers (bzw. des der Bescheidbeschwerde Beigetretenen) voraussetzt. Dies ergibt sich aus § 274 Abs 1 Z 1 BAO.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 274 Tz 2 und 3; VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102; 17.10.2007, 2006/13/0069; 21.12.2011, 2008/13/0098, 0188; 27.6.2012, 2008/13/0148).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund begründete der erst im ergänzenden Schreiben vom 6. April 2017 gestellte Antrag des Bf. keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung.

### **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.

Diese Kriterien liegen im gegenständlichen Fall allesamt nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. April 2017

