

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 15.04.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 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

Herr Bf. , in der Folge auch Beschwerdeführer / Bf. genannt, welchem lt. Behindertenpass eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 80% bescheinigt wurde, beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 neben Sonderausgaben auch Kosten für außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt bei Behinderung, und zwar Taxikosten von 12,80 € und Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 8.204,85 €.

Der Bf. legte auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes eine detaillierte Aufstellung mit Belegen über die beantragten Kosten vor, woraus hervorgeht, dass es sich um Behandlungsbeiträge der Krankenversicherung, Rezeptgebühren, komplementärmedizinische Behandlungen und Nahrungsergänzungsmittel handelt. Lt. Zahlungsbestätigung der Fa. A vom 4.4.2013 erhielt der Bf. auf ärztliche Anordnung hin im Jahr 2012 Therapeutika und Behandlungen im Wert von 5.563,79 €, darunter findet man zB Coenzym Q10, Omnibiotic, Osteoforte, Carnitin, Kristallsalz, Ursalz, Bioresonanz- und Radionikbehandlungen.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 15. April 2013 als außergewöhnliche Belastungen den Freibetrag wegen eigener Behinderung von 435 €, Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung von 840 € und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.109,67 € (ohne Selbstbehalt). Die Aufwendungen für die Nahrungsergänzungsmittel

und die komplementärmedizinischen Behandlungen konnten nach der Begründung des Bescheides nicht als zusätzliche Kosten zur Behinderung anerkannt werden (Vorbeugung).

Gegen diesen Bescheid er hob der Beschwerdeführer fristgerecht die Berufung (nach der nunmehr geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass sich sein Allgemeinzustand nach Umstellung einiger Medikamente, die für Erbrechen, Diarrhoe und Basaliombildung (bisher 82 Operationen) ausschlaggebend gewesen seien, wesentlich verbessert habe. Diese Medikamente würden nicht von der Versicherung bezahlt werden, deshalb habe er sie als außergewöhnliche Belastung angeführt. Eine chronologische Aufstellung seiner Krankenhausaufenthalte von 1988 bis 2011 wurde der Berufung angeschlossen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vor.

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Das Bundesfinanzgericht stellte weitere Ermittlungen an, insbesondere wurde der Bf. ersucht nachzuweisen, dass die vom Finanzamt nicht gewährten Aufwendungen (Alternativmedizin und –behandlungen) in ursächlichem Zusammenhang mit seiner Behinderung und zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988 erwachsen sind (zB durch eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes – und damit **vor** der Anwendung – erstellte, ärztliche Verordnung oder einen anderen geeigneten Nachweis). Es wurde auch um Nachweis der HNO-Erkrankungen im Jahr 2012 ersucht, da Herr Dr. X Facharzt für HNO ist.

Vom Bf. wurden daraufhin dem Bundesfinanzgericht folgende Unterlagen vorgelegt:

- eine mehrere Seiten umfassende, detaillierte Aufstellung des Bf. über ärztliche Behandlungen im Zeitraum 19.1.1996 bis 2.9.2014, wobei für das Jahr 2012 angeführt wurde, dass ärztliche Behandlungen zuhause unter ärztlicher Kontrolle des Hausarztes durchgeführt worden seien,
- eine 82 Punkte beinhaltende Befundzusammenstellung des Bf. von 2002 bis 2012 und eine vom Bf. verfasste Medikationsliste,

- ein ärztlicher Befundbericht des Dr. Y X , FA für Hals-, Nasen- und Ohrenerkrankungen, vom 28.10.2014, mit der Diagnose: „*COPD, chron. Rhinosin., Laryngitis chron., rez. Basaliome bei Immuntherapie bei St. nach Lungentransplantation, rez.*

*Plattenepithelkarzinome der Haut, Cerumen bil., mittelgr. Innenohrschwerhörigkeit bds., Hypercholesterinämie, St. nach Dickdarmperforation (Resektion), Carotis stenose links, kompressive Myelopathie der HWS, Bandscheiben Protrusion C4-C5, Bandscheiben Protrusion der LWS, cerebrale Mikroangiopathie, chron. Infarkt areale im linken Kleinhirn, rez. Diarrhoe, Anämie, Osteopenie, Niereninsuffizienz 1. Grades, Mangel an Vitaminen, Mineralstoffen und Spurenelementen, Prostatahypertrophie, Melanosis coli., Dysbiose der*

Darmflora, Kardio Sklerose, Aortensklerose, Strume nodosa re., Candidiasis des Darms, Homocysteinerhöhung, Gallenstein, Cor-Hypertonikum, Hypertonus, Leberzirrhose.

Beim Bf. wurde vor über 10 Jahren eine Lungentransplantation durchgeführt. Einige Monate danach Darmperforation wegen Überdosierung der Immunsupresiva, Dickdarmresektion. Da ältere Menschen ohnehin Schwierigkeiten haben, aus der aufgenommenen Nahrung die nötigen Vitamine, Mineralstoffe und Spurenelemente aufzunehmen, trifft dies beim Bf. umso mehr zu, weil ein Großteil des Dickdarms bei ihm entfernt wurde. Der Bf. muss täglich zahlreiche Medikamente einnehmen, ein Teil dieser Medikamente konnte inzwischen bereits abgesetzt werden, da durch die ganzheitliche Therapie (inkl. orthomolekulare Substitution) sich einige Symptome bereits gebessert haben.

Ich bin in Z seit über 20 Jahren als HNO-Arzt und Ganzheitsmediziner tätig. Das Spektrum meiner Behandlungen erstreckt sich nicht nur auf den HNO-Bereich, sondern auf den gesamten Körper, da Forschungen der letzten Jahre zunehmend ergeben, dass der Mensch nicht in seine Einzelteile zerlegt werden kann, sondern als ein Ganzes gesehen werden muss. ....

Da sich der HNO-Bereich auch intensiv mit Allergologie beschäftigt, finden zB auch Patienten mit allergischen Hauterkrankungen (Neurodermitis, Ekzeme, etc.) sowie Patienten mit chron. Darmerkrankungen (Nahrungsmittelallergien) ihren Weg zum Allergologen, in diesem Fall zum HNO-Arzt.

Der Großteil der in der Diagnose angeführten Krankheiten ist zum Teil auch begründet durch diverse Mangelzustände an Vitaminen, Mineralstoffen und Spurenelementen. Aus ganzheitlicher Sicht gesehen, ist daher die Verordnung der vom Bf. angeführten Vitamine, Mineralstoffe und Spurenelemente im Sinne der orthomolekularen Medizin (ein anerkanntes Fach) sehr wohl indiziert. .... „,

- eine Zahlungsbestätigung der Fa. A. vom 25.2.2013 ohne Unterschrift über Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von 5.083,60 € und Therapien (Bioresonanz und Radionik) in Höhe von 430 €, die der Bf. im Jahr 2012 auf ärztliche Anordnung erhalten habe, und eine Erklärung des Dr. Y X zu den verordneten Medikamenten bzw. orthomolekularen Therapien
- eine mit Daten versehene Aufstellung der Ordinationsbesuche des Bf. im Jahr 2012 (3 bis 7 pro Monat) und
- das ärztliche SV-Gutachten des Prim. Dr. C vom 13.12.2005, das einen Gesamtgrad der Behinderung von 80% ausweist, der sich zusammensetzt aus  
GS 1 bilaterale Lungentransplantation am 14.12.2003 (70%),  
GS 2 Zust. nach Hemicolektomie re. und Ileostoma re. (30%) und  
GS 3 cortisoninduzierter Diabetes mellitus (10%).

Der Grad der Behinderung GS 1 wird durch die GS 2 um eine Stufe erhöht, da eine negative wechselseitige Leidensbeeinflussung besteht. Die GS 3 hebt nicht weiter an, da nur eine geringe Funktionseinschränkung vorhanden ist.

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

Gemäß § 34 EStG 1988 idG 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 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 vom Bf. beantragten Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel und alternativmedizinische Behandlungen 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, also 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).

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes erstellt ärztliche Verordnung **vor** Anwendung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme.

Die vom Bf. vorgelegte im Nachhinein erstellte Zahlungsbestätigung vom 4.4.2013 stellt keinesfalls eine ärztliche Verordnung im Rahmen eines Behandlungsplanes dar.

Auch das Vorbringen des Bf., dass sich sein Allgemeinzustand nach Umstellung einiger Medikamente wesentlich verbessert habe und dass diese Medikamente nicht von der Versicherung bezahlt werden, kann seinen Standpunkt nicht unterstützen, da es nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung für die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung auf das Vorliegen einer Zwangsläufigkeit ankommt, unabhängig davon, ob die Krankenversicherung einen Teil der Kosten übernimmt oder nicht. Auch der vorgelegte ärztliche Befundbericht vom 28.10.2014. ist nach dem Streitjahr 2012 erstellt.

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 und eine alternative Behandlungstherapie trifft dies jedoch nur dann zu, wenn ihre durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit durch ärztliche Verordnung im Vorhinein nachgewiesen wird.

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.

