



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vom 1. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 5. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer für 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw., ein pensionierter Versicherungskaufmann, machte in der Einkommensteuererklärung für 2004 im Zusammenhang mit seiner Behinderung wegen Erkrankung an Multipler Sklerose verschiedene Aufwendungen zur Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) geltend.

Neben einem Freibetrag nach § 3 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF. (im Folgenden BMF-VO), mit dem die Kosten für die behinderungsbedingte Benützung eines Kraftfahrzeuges abgegolten werden (im Folgenden Freibetrag für Behinderten-KFZ), beantragte er den Abzug von nicht regelmäßig anfallenden Ausgaben für Hilfsmittel und Heilbehandlungskosten im Sinne des § 4 dieser BMF-VO im Betrag von insgesamt 10.015,06 €.

Da der Bw. trotz mehrmaliger Aufforderung die Nachweise für die beantragten Heilbehandlungskosten im erstinstanzlichen Verfahren schuldig blieb, berücksichtigte das Finanzamt Judenburg Liezen (FA) lediglich den Freibetrag für ein Behinderten-KFZ. Erst im Zuge der Rechtsmittelvorlage an den UFS reichte der Bw. ein Konvolut von Unterlagen über seine Ausgaben nach.

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 - 5 EStG).

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 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 führt in § 3 die Voraussetzungen für den Freibetrag zur Abgeltung der KFZ-Kosten bei bescheinigter Gehbehinderung an und 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 dieses Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Im Erkenntnis vom 13. 3. 2003, B 785/02 hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) betont, dass der in dieser BMF-VO verwendete Begriff der Aufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel in einem weiten Sinn verstanden werden muss, um ein sachgerechtes Ergebnis zu erzielen.

Unter Bezug auf dieses Judikat hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) im Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 die Anwendung desselben, weiten Begriffsverständnisses auch auf behinderungsbedingte Heilbehandlungskosten als geboten erachtet und (u.a.) den Aufwand für (nicht regelmäßig anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien bei einem an Multipler Sklerose (MS) leidenden Pflegegeldbezieher den Kosten im Sinne des § 4 der BMF-VO zugeordnet.

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.

Der Europäische Gerichtshof (EUGH) definiert - in Anlehnung an die Begriffsdefinition der Weltgesundheitsorganisation (WHO) - als Behinderung eine Einschränkung insbesondere aufgrund von physischen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigungen, die ein Hindernis für die Teilnahme am Berufsleben bildet und voraussichtlich von langer Dauer ist (EUGH 11.7.2006, C-13/05 *Sonia Chacon Navast/Eurest*).

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.

Für den Krankheitsbergriff fehlt eine Definition durch den EUGH.

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).

Im Zusammenhang mit einer Behinderung erscheint allerdings eine differenzierte Betrachtung geboten. Insbesondere bei Dauerbehinderungen geht es häufig nur darum, den bestehenden Zustand zu erhalten bzw. eine Verschlechterung zu verhindern oder zumindest zu verlangsamen. Insofern sind auch Maßnahmen zur Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes, soweit sie durch die Behinderung verursacht sind, als Heilbehandlungen einzustufen.

Im bereits erwähnten Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 hat der VwGH diese Sichtweise bestätigt, indem er (nicht regelmäßig anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien zur Stabilisierung und Erhaltung des Gesundheitszustandes bei Multipler Sklerose den Kosten der Heilbehandlung zuordnete.

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen trifftiger medizinischer Gründe

für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststeht oder sich zumindest konkret abzeichnet.

Für Krankheitskosten fordert der VwGH deshalb, dass diese Maßnahmen tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Da insbesondere Dauerbehinderungen in der Regel nicht Erfolg versprechend behandelbar sind und häufig auch eine Linderung ihrer Symptomatik nicht möglich ist, kann dies für die Kosten aus einer Behinderung nur bedingt gelten. Hier geht es vielmehr darum, das Fortschreiten der Beeinträchtigung möglichst günstig zu beeinflussen. Auch dabei setzt das Erfordernis der Zwangsläufigkeit aber hinreichende, objektiv nachprüfbare Ergebnisse der gesetzten Maßnahmen voraus. Zumindest müssen solche berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten werden deshalb auch hier nur die typischer Weise anfallenden Kosten für Maßnahmen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile festzustehen oder sich konkret abzeichnen.

Werden dabei Hilfsmittel oder Behandlungen angewendet, die nicht unter § 4 der BMF-VO subsumierbar sind, - etwa weil sie regelmäßig anfallen oder weil sie, selbst bei einem weiten Begriffsverständnis, nicht als Hilfsmittel oder Heilbehandlungen qualifizierbar sind - kommt § 34 Abs. 6, fünfter Teilstrich EStG und damit die Gegenverrechnung mit einem Pflegegeldbezug zum Tragen. Auch bei derartigen Kosten bedarf es zudem eines entsprechenden Nachweises bezüglich der sonstigen Voraussetzungen des § 34 EStG.

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegt 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 begehrte.

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 könnte durchaus auch auf Kosten für so genannte Außenseitermethoden, d.h. für wissenschaftlich noch nicht allgemein gesicherte Behandlungsmethoden, zutreffen. Allerdings müsste 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 müsste 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.

Selbstmedikation durch einen medizinischen Laien oder Behandlungen durch medizinisch nicht ausgebildete bzw. geschulte Personen genügen dafür nicht. Aber auch 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 trifftige 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 Fall des Bw. zu beurteilen.

Unstrittig ist, dass das Bundessozialamt beim Bw. im April 1996 eine 80%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit wegen Multipler Sklerose mit "fortgeschrittenen Ausfällen im Bereich der Sensomotorik in Verbindung mit beginnenden Miktionsbeschwerden" bescheidmäßig festgestellt hat.

Weiters steht fest, dass der Bw. seit 1997 Pensionsbezüge erhält (wenn auch die bis 1999 geltend gemachten Werbungskosten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Versicherungskaufmann auf eine zunächst fortgesetzte, aktive Berufsausübung schließen lassen).

Seit 1998 bezieht er Pflegegeld der Stufe 4.

Dem Steueramt sind seit Jahren umfangreiche Kosten seiner Behinderung als außergewöhnliche Belastungen zu entnehmen.

Schließlich ist aktenkundig, dass der Bw. im Besitz eines Ausweises nach § 29b Straßenverkehrsordnung (StVO) ist, der ihn als gehbehindert einstuft. Da auch eine behördliche Zulassung für einen PKW des Bw. aufrecht ist, waren die Voraussetzungen für die Gewährung des KFZ-Freibetrages nach § 3 der BMF-VO erfüllt.

Der Bw. war im erstinstanzlichen Verfahren mehrmals unter Hinweis auf die geltende Rechtslage zu § 34 EStG und die dazu entwickelte Verwaltungspraxis (Lohnsteuerrichtlinien) aufgefordert worden, neben den Ausgabenbelegen auch Nachweise über gewährte Kostenersätze und ärztliche Verordnungen vorzulegen.

Anstelle von Unterlagen über Ersatzleistungen hatte er lediglich angemerkt, dass er Kostenersätze bei den geltend gemachten Aufwendungen bereits berücksichtigt habe. Der vorgelegten Ausgabenaufstellung ist lediglich ein (Teil-) Kostenersatz für Hippotherapien zu entnehmen.

Statt der angeforderten ärztlichen Verordnungen legte der Bw. drei "Bescheinigungen" eines Medizininstitutes (im Folgenden MCM) vom 14. Dezember 2005, 15. März und 17. Juli 2006 vor, gefertigt im Namen des MCM von C.A.S.. Lt. Bw. handelt es sich dabei um "die Leiterin der Klinik" in M..

Diese Schreiben stellen keine ärztlichen Verordnungen bzw. Verschreibungen im Sinne einer verbindlichen Anordnung im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes dar. Dies ergibt sich aus ihrer Datierung (nach dem Anfall der Kosten) sowie dem allgemein gehaltenen und entsprechend unverbindlich formulierten Inhalt. Ebenso wenig handelt es sich dabei um schlüssige und nachvollziehbare, medizinische Gutachten.

Gerade bei einer Erkrankung an Multipler Sklerose, deren Verlauf typischer Weise in "Schüben" vor sich geht, bei welcher also in der Regel Phasen zunehmender Symptomatik von solchen mit weniger ausgeprägten Symptomen, bis hin zu einem vorübergehend als "Stillstand" erscheinendem Krankheitsverlauf, abgelöst werden, gerade hier hätte es klar nachprüfbarer Angaben und Schlussfolgerungen eines anerkannten, medizinischen Fachmannes bedurft, um nachzuweisen, dass die "derzeitige Verbesserung" des Krankheitsbildes tatsächlich auf die Anwendung jener Mittel bzw. Methoden zurückzuführen ist, deren Aufwand der Bw. als außergewöhnliche Belastungen geltend macht.

Zu den beantragten Hilfsmittel- bzw. Heilbehandlungskosten im Einzelnen:

1.) Hippotherapie:

Aus den Unterlagen des Bw. ist zu ersehen, dass er im Jahr 2004 zwanzig Hippotherapie-Einheiten absolviert und dafür einen Teilkostenersatz erhalten hat. Der Aufforderung des FA, den Kostenersatz belegmäßig nachzuweisen, ist der Bw. nicht nachgekommen. Eine der Bezug habenden Rechnungen der Therapeutin enthält aber den Vermerk "lt. ärztlicher Verordnung: Hippotherapie".

Nach den Erhebungen des UFS wurde der angeführte Kostenersatz tatsächlich von der Stmk. Gebietskrankenkasse geleistet, da es sich bei den geltend gemachten Kosten um

ärztlich verordnete Therapien für eine medizinisch anerkannte Behandlungsmethode gehandelt hatte.

Unter den gegebenen Umständen bestehen keine Bedenken, die nach Abzug der Kostenerstattung verbliebenen Aufwendungen für Hippotherapien als Kosten der Heilbehandlung im Sinne von § 4 der BMF-VO anzuerkennen.

2.) Kuraufenthalt in Bad Radkersburg:

Zum Kuraufenthalt in einem so genannten "Thermenhotel" in Bad Radkersburg legte der Bw. eine Hotelrechnung über einen 7-tägigen Aufenthalt von zwei Personen auf Basis Halbpension im Doppelzimmer sowie eine Rechnung desselben Hotels über verschiedene Zusatzleistungen vor ("Einzel-Spezialgymnastik", "Laufband-Kombination", Bindegewebs- und Fussreflexzonen-Massagen). Dazu schloss er einen entsprechenden Therapieplan an, nach welchem er vom 26.-30.4.2004 täglich je 2-3 dieser Leistungen konsumiert hat. Darauf findet sich die handschriftliche Anmerkung "12:30 Uhr Hr. Primar X".

Die von der Erstbehörde angeforderte ärztliche Verordnung zu diesem Kuraufenthalt blieb der Bw. schuldig. In einem Begleitschreiben verwies er lediglich darauf, dass es sich um einen von der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) bewilligten "Reha Aufenthalt" gehandelt habe. Weshalb es diesfalls die gesamten Aufenthalts- und Therapiekosten selbst tragen musste, ließ der Bw. offen.

Das MCM führt in seiner an das FA gerichteten Eingabe vom 17. Juli 2006 an, dass der Kuraufenthalt in Bad Radkersburg von der gesetzlichen Sozialversicherung nicht bewilligt werden konnte und daher privat bezahlt werden musste.

Nach Auskunft der zuständigen PVA hat der Bw. im Jahr 2004 keinerlei Kostenersätze für Rehabilitationsmaßnahmen oder Gesundheitsvorsorge beantragt oder erhalten. Die GKK hat nach ihren Angaben, über den oa. Teilersatz zur Hippotherapie hinaus, ebenfalls keine im Jahr 2004 angefallenen Kosten an den Bw. erstattet.

Auch auf andere Weise wurde die medizinische Notwendigkeit dieses Kuraufenthaltes nicht nachgewiesen. Die allgemein gehaltenen Ausführungen des MCM vom 17. Juli 2006 entsprechen den bereits erläuterten Anforderungen an die Nachweisführung in keiner Weise.

Die vorgelegten Unterlagen belegen keine über das Ausmaß jener Thermalkuren hinausgehende, medizinische Indikation, die im zuvor zitierten OGH-Erkenntnis als Ausfluss des allgemein gestiegenen Gesundheitsbewusstseins der Bevölkerung erachtet werden. Den Merkmalen einer medizinisch notwendigen Therapie im Sinne der dargestellten Judikatur zu § 34 EStG wird damit keinesfalls entsprochen. Dem Aufwand mangelt es daher nicht nur am Nachweis der medizinischen Notwendigkeit sondern auch an der Außergewöhnlichkeit.

Allenfalls hätte sich für einzelne der Zusatzleistungen, etwa bezüglich der Spezialgymnastik oder der Bindegewebsmassagen, eine andere Beurteilung ergeben können. Doch blieb der spezielle Inhalt dieser Übungen bzw. deren Wirkungsweise auf die Behinderung des Bw. und auch die Umstände ihrer Verabreichung (mit oder ohne ärztliche Anordnung bzw. Aufsicht) im Dunkeln, sodass auch insofern der Nachweis einer medizinischen Notwendigkeit nicht erbracht wurde. Mit der handschriftlichen Anmerkung des Namens eines (angeblichen) Primärarztes auf dem Therapieplan ist der Bw. auch dbzgl. seiner im Rahmen des § 34 EStG erhöhten Nachweispflicht nicht hinreichend nachgekommen.

3.) Seminaraufenthalt in Deutschland:

Der Bw. bezeichnet diese Aufwandspositionen in seiner Aufstellung als "Behandlung, Ausbildung" bzw. "Mittel". Erläuternd verweist er darauf, dass es sich um "neue Medizin" handle, mit welcher im Speziellen folgende Behandlungen durchgeführt worden seien: "Myelinscheiden rund um die Nerven, Clostridien – Bakterienfamilien-, Coxackie, TBC Nerven; TBC Gehirnhaut; Cerebellumfunktion".

Nach den Zahlungsbelegen betreffen die Kosten einen 11tägigen Hotelaufenthalt in Deutschland, "Seminare mit D.S." einschließlich Bewirtungskosten für den "Therapeuten und zwei Mitarbeiter", die Anschaffung einer Magnetpendelplatte, zweier Pendel und eines nicht näher bezeichneten Videos sowie "96 Flaschen bioenergetische Zubereitungen".

Das MCM bestätigt in der Eingabe vom 17. Juli 2006, dass der Aufenthalt bei D.S. "ein absoluter Erfolg für die Behandlung von Bakterien, Viren, Parasiten, Toxinen und Intoxikationen" gewesen sei.

Damit wurde in keiner Weise dargetan, dass dieser Aufwand überhaupt in einem Zusammenhang mit der Behinderung des Bw. steht, geschweige denn, dessen medizinische Notwendigkeit im Sinne der dargestellten Rechtslage untermauert.

Nach dem Inhalt der vorgelegten Belege handelt es sich vielmehr um weitgehend dem Bereich der Esoterik zuzuordnende Kosten.

Diesen Eindruck unterstreicht nicht zuletzt die Internet-homepage des Veranstalters X., auf welcher D.S als Kontaktperson der amerikanischen Zentrale angeführt wird. Dort findet sich nach dem Einleitungssatz "We believe that all healing comes from God and that God helps those who help themselves" der Hinweis, dass man gesetzlich dazu verpflichtet sei darauf zu verweisen, "that few of us are doctors and we DO NOT diagnose or prescribe medications".

Ebenso ist evident, dass die oa. Anmerkung des MCM keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der medizinischen Erforderlichkeit dieser Mittel zur Behandlung bzw. Betreuung der MS-Erkrankung des Bw. sein kann.

Die vorgelegten Unterlagen sind jedenfalls nicht geeignet, einen Abzug dieser Kosten im Rahmen des § 34 EStG zu rechtfertigen.

4.) Diverse sonstige Mittel (Nahrungsergänzungsmittel u.a.)

Der Bw. legte weiters Rechnungen über diverse Mittel verschiedenster Art im Betrag von mehr als 5.600,- € vor, die er insgesamt als Nahrungsergänzungsmittel bezeichnet.

In der Bescheinigung vom 14. Dezember 2005 verweist das MCM darauf, dass "die verordneten Nahrungsergänzungsmittel und auch Produkte wie z.B. von N., Schüsslersalze, C., Z. von G., u.a." dazu beitragen die "Befindlichkeit" des Bw. "zu stärken". Die genannten Produkte seien "aus ärztlicher Sicht geeignet", die MS unter Kontrolle zu halten und bisher erfolgreich zu stoppen.

Zum Teil betreffen die vorgelegten Belege den Kauf von Produkten, die lediglich mit nicht identifizierbaren Artikelbezeichnungen (...) bzw. Abkürzungen benannt werden. Unterlagen über deren Zusammensetzung und konkrete Wirkungsweise in Bezug auf die MS-Erkrankung des Bw. fehlen. Teilweise handelt es sich eindeutig um Waren des Alltagsbedarfes (Olivenöl, Teebeutel, Zahnpaste, Schampoo, Deodorant).

Anzumerken ist, dass die Rechnungen zum Teil an den Bw. als Vertreter einer Multiple Sklerose-Selbsthilfegruppe ergangen sind. Gegenüber der Erstbehörde hat er dazu angeführt, dass er seinem Antrag nur die von ihm selbst verwendeten Produkte zu Grunde gelegt habe.

Tatsächlich umfasst dieser betragsmäßig - bis auf rd. 50,- € - die gesamten, in den Rechnungen angeführten Waren. Die Bestellmengen für einzelne Produkte lassen es zum Teil nicht glaubhaft erscheinen, dass diese Waren ausschließlich für den Gebrauch des Bw. bezogen wurden (z.B. monatlich 4 Liter Noni-Saft (+ im Juni zusätzlich ein "6er Pack" Noni); je Quartal 12 Flaschen C.-Produkte; 4.1. 5x Zahnpaste, 28.1. 2x Zahnpaste; 3.4. 6x Zahnpaste).

Zu verschiedenen Produkten mit der Bezeichnung C. finden sich auf den Rechnungen Zusatzinformationen wie "für die Schönheit", "Lebensmittel der besonderen Art" oder "Aufbaunahrung für Nerven und Gehirn".

Die Fa. M, von welcher der Bw. die Produkte bezogen hat, beschreibt ihre "aus den Preßäften von 40 verschiedenen Obst-, Frucht-, Kräuter- und Gemüsesorten" gewonnenen C.-Produkte im Internet, als "Bioaktivgrundstoff", durch welche u.a. die Nervenzellen für besondere Herausforderungen gestärkt werden und im Alter fit erhalten sollen bzw. ein Ernährungsbeitrag für die Schönheit geleistet werde (<http://www.....>).

Die Fa. N., bei welcher der Bw. vor allem die o.a. nicht identifizierbaren Artikel und Waren des Alltagsbedarfes gekauft hat, produziert nach ihren eigenen Angaben "hochwirksame Produkte

in den Bereichen Nahrungsergänzung, Pflege und Haushalt" und "schließt die Lücke zwischen Wissenschaft und den menschlichen Bedürfnissen" (<http://www....>).

Zu *Noni-Produkten*, einer indischen Baumfrucht, vermerkt die Internet-Enzyklopädie Wikipedia (<http://de.wikipedia.org>), dass es keine wissenschaftlich gesicherten Belege über deren Wirkungsweise gäbe. Das Verbrauchermagazin *Konsument* berichtete im Jahr 2005 zu dem in der EU als Nahrungsmittel zugelassenen Noni-Saft über drei Fälle toxischer Leberentzündung, die in einem "wahrscheinlichen" Zusammenhang mit diesem Produkt stünden.

Die deutsche Multiple Sklerose Gesellschaft (DMSG) teilt alternative Medizin im Zusammenhang mit der unheilbaren Krankheit Multiple Sklerose in "potentiell wirksam", "nicht schädlich", und "gefährlich und unwirksam" ein (<http://www.dmsg.de>).

Unter die zuletzt genannte Kategorie wird z.B. *Echinacea* eingereiht, weil es einen neuen Schub auslösen könne. Diese Substanz scheint auch in den vorgelegten Belegen des Bw. auf. Als "nicht schädlich" stuft die DMSG "die Einnahme von Vitaminpräparaten, Homöopathika, vieler pflanzlicher Extrakte, Enzympräparate und androsophischer Medikamente ein, wenn eine ordentliche schulmedizinische Behandlung dadurch nicht unterbleibt".

Es ist nicht Sache des UFS im anhängigen Verfahren die Wirksamkeit, Wirkungslosigkeit oder Schädlichkeit der vom Bw. verwendeten Produkte zu beurteilen. Aufgabe des UFS ist es allerdings, die Zwangsläufigkeit des geltend gemachten Aufwandes im Sinne des § 34 EStG zu klären.

Soweit es sich bei den genannten Mitteln um Waren des täglichen Bedarfes handelt, erübrigt sich jeder weitere Erörterung. Insofern fehlt es sowohl an der Außergewöhnlichkeit der Kosten als auch an der Verursachung durch die Behinderung des Bw. und nicht zuletzt an der Zwangsläufigkeit.

Dort wo sich der behauptete Anwendungsbereich der Produkte auf eine Beeinflussung des Gesundheitszustandes beschränkt, ist zwar nicht von der Hand zu weisen, dass deren Erwerb grundsätzlich durch die Behinderung des Bw. verursacht war. Ob es sich dabei um Hilfsmittel oder Heilbehandlungen im Sinne von § 4 der BMF-VO handelt oder eine Berücksichtigung nur im Rahmen der Grundsatzbestimmung des § 34 Abs. 6 EStG, d.h. in Gegenverrechnung mit dem Pflegegeldbezug, in Frage kommt, kann dennoch dahingestellt bleiben. Für die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung wäre in jedem Fall der Nachweis ihrer Zwangsläufigkeit im oben erläuterten Sinn erforderlich gewesen. Dieser wurde aber durch die vom Bw. vorgelegten Unterlagen in keiner Weise erbracht. Die angeführten kritischen Stellungnahmen zeigen, dass gerade für Produkte von der Art wie sie der Bw. geltend macht, auf eine strenge Nachweisführung nicht verzichtet werden kann.

Insgesamt kommt der UFS somit zum Schluss, dass als außergewöhnliche Belastung des Bw. im Jahr 2004 neben dem Freibetrag für das Behinderten-KFZ nur der vom Bw. selbst getragene Aufwand für die Hippotherapien (747,70 €) zu berücksichtigen ist.

Im Zusammenhang mit den im Übrigen unverändert gebliebenen Bestandteilen des Einkommensteuerbescheides 2004 resultiert daraus ein zu versteuerndes Einkommen von 17.877,73 €, aus welchem sich eine Einkommensteuerschuld von 393,61 € errechnet.

Graz, am 11. Dezember 2006