

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf , gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 09.04.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012, St.Nr. XYZ, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf:

In der am 22. Jänner 2013 beim Finanzamt eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 beantragte der Beschwerdeführer (= Bf) unter anderem neben ihn selbst betreffende Kosten für außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung für unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung ohne Berücksichtigung der zumutbaren Mehrbelastung in Höhe von 500,31 €, auch die Anerkennung derartige Aufwendungen in Höhe von 2.018,22 € für seine Ehegattin.

Zur Abklärung des Sachverhaltes richtete das Finanzamt ein mit 21. März 2013 datiertes Ersuchen um Ergänzung an den Bf. In diesem wurde er unter anderem gebeten, die von ihm beantragten außergewöhnlichen Belastungen belegmäßig aufgelistet nachzuweisen und allenfalls erhaltene Kostenersätze bekannt zu geben.

Mit Schriftsatz vom 9. Mai 2013 teilte er die Übersendung der gewünschten Unterlagen mit und führte seine Gattin betreffend, Folgendes aus:

Seine Frau leide an einem Mammakarzinom mit Entfernung der rechten Brust. Ihre Minderung der Erwerbsfähigkeit sei daher mit 60% eingestuft worden. Sie sei bei dem Krebspezialisten Dr. A in Behandlung und es würden ihr von diesem Medikamente verschrieben werden, welche die BVA nicht bzw. nur zum Teil bezahle.

Mit der Vorhaltsbeantwortung wurde sowohl ein mit 9. Oktober 2012 datiertes Schreiben von Dr. A, Arzt für Allgemeinmedizin mit onkologischer Schwerpunktpraxis, in Adresse, als

auch ein Beiblatt mit zusätzlichen Erläuterungen zu den außergewöhnlichen Belastungen 2012, vorgelegt.

Aus dem an die Gattin des Bf gerichteten Schreiben des behandelnden Arztes, Dr. A, geht Folgendes hervor:

" Betrifft: Therapie Mammacarcinom

Sehr geehrte Frau B !

Nach der heutigen Untersuchung rate ich Ihnen, die Therapie wie bisher weiter fortzusetzen:

Vitalmischung Nr.3 1/0/0

Vitalmischung Nr.7 1/0/0

Gelenkskapseln

(=mehrf. ungesätt. Fettsäuren) 1/0/0

Vitalmischung Nr.8 0/0/1

Osteocal Vit Fort 0/0/1

Omniflora 0/0/1

Basenpulver 0/0/2

Oleovit D3 5-8 Tropfen

Injektion aus:

Thymusextrakt D2 2 ml i.m.

Mucokehl 1 ml i.m.

Engystol N 1 ml i.m. 14-tägliche Injektion,

Pause Juli, August"

In der Beilage "Außergewöhnliche Belastungen 2012, zusätzliche Erläuterungen" ist die Gattin des Bf betreffend angeführt:

"Zu 417 Frau: € 2018,22

Arztkosten und Heilmittel wegen Mammakarzinom (siehe Bestätigung Dris. A)

60% MdE wegen Mammakarzinom"

(Erklärend ist fest zu halten, dass die vom Bf angeführte Kennzahl 417 in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012, Außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung zugeordnet ist.)

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 anerkannte das Finanzamt abweichend von der Erklärung für die Gattin des Bf außergewöhnliche Belastungen für Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 1.549,37.

Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass Aufwendungen, für die keine ärztliche Verordnung vorliege bzw. für die keine Ersätze vom Sozialversicherungsträger geleistet werden würden, nicht berücksichtigt werden könnten. Es liege keine ärztliche Verordnung vor; es werde nur geraten, die Medikamente zu nehmen.

Mit Schriftsatz vom 25. April 2013 erhob der Bf Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid und führte im Wesentlichen aus:

Es wären Aufwendungen für Krankheitskosten (ohne Selbstbehalt) für seine Gattin mit der Begründung, dass keine ärztliche Verordnung vorliege und die Sozialversicherung

keinen Ersatz leisten würde und erforderlich sei, dass Rezeptgebühr bezahlt werde, nicht berücksichtigt worden.

Diese Rechtsansicht, da durch das EStG nicht gedeckt, sei rechtswidrig. Abgesehen davon, liege sehr wohl eine Verordnung der Medikamente durch Dr. A vor. Dass diese von der belangten Behörde als bloße Empfehlung gewertet worden sei, sei widersinnig. Bekanntlich stelle ein ärztliches Rezept nichts anderes als eine Empfehlung dar, Medikamente einzunehmen. Natürlich stehe es jedem Patienten frei, der ärztlichen Anordnung (wolle man sie nun als Rezept, Überweisung oder Empfehlung werten) nachzukommen oder nicht. Ob nun dem Patienten von der Sozialversicherung Medikamente, Heilmittel oder Heilbehelfe bezahlt werden, könne dabei keine Rolle spielen. Da im gegenständlichen Fall die BVA gewisse Medikamente nicht bezahlen würde, müssten diese vom Patienten selbst bezahlt werden, wobei es natürlich keine Rezeptgebühr geben würde.

Der Bf stelle daher den Antrag, den bekämpften Bescheid insofern abzuändern, als die im Bescheid nicht berücksichtigten Aufwendungen als Aufwendungen ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen aus:

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung würden Kosten der eigenen Erkrankung aus tatsächlichen Gründen dem Grunde nach zwangsläufig erwachsen. Die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung setzte darüber hinaus Zwangsläufigkeit der Höhe nach voraus. Dies mache eine Angemessenheitsprüfung im Einzelfall notwendig, wobei sich die Beurteilung nicht an subjektiven Vorstellungen sondern an objektiven Umständen zu orientieren habe (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126).

Ein geeigneter Nachweis sei im anhängigen Verfahren nicht erbracht worden. Obendrein komme einem etwaigen Ersatz durch den Sozialversicherungsträger Indizwirkung zu. Durch diesen sei kein Ersatz für die hier gegenständliche "Therapie" erfolgt. Aus dem der Abgabenbehörde vorliegenden Behandlungsplan sei keine ärztliche Verordnung erstellt worden. Es sei ausschließlich nach der am 9. Oktober 2012 durchgeführten Untersuchung empfohlen worden, die Therapie wie bisher weiter fort zu setzen. Dies sei kein geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2013 stellte der Bf einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Zusätzlich zu einem Verweis auf seine Ausführungen in der Berufung führte er aus, dass die bekämpfte Behörde rechtswidrig nicht zwischen Krankheitskosten mit Selbstbehalt 730 und solchen bei Behinderung 417, bei denen ein Selbstbehalt nicht abzuziehen sei, unterscheide.

Die in seiner Steuererklärung geltend gemachten Medikamentenkosten würden sich ausschließlich auf Heilmittel zur Behandlung des Mammakarzinoms, was von ihrem Onkologen Dr. A auch ausdrücklich bescheinigt worden sei, beziehen. Der Bf beantrage

daher die Anerkennung der vom Finanzamt nicht berücksichtigten Aufwendungen ohne Selbstbehalt.

Mit Vorlagebericht vom 23. September 2013 entsprach die Abgabenbehörde dem Antrag des Bf und legte das Rechtsmittel an den Unabhängigen Finanzsenat als damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat mit 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art 129 iVm Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs 38 BAO idF BGBl 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II. Streitpunkte:

Gegenständlich ist die Anerkennung von Kosten für Medikamente, die nicht dem schulmedizinischen Bereich, sondern der Alternativmedizin zuzuordnen sind, als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes strittig.

III. Sachverhalt:

Die Gattin des Bf leidet an einem Mammakarzinom mit Entfernung der rechten Brust, weshalb für sie eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 60% festgestellt wurde. Aufgrund ihrer Erkrankung ist sie bei Dr. A, einem Allgemeinmediziner mit onkologischer Schwerpunktpraxis, in therapeutischer alternativmedizinischer Behandlung. Dies offensichtlich im Rahmen einer komplementären Tumorthherapie, die der Allgemeinmediziner laut seiner Webseite im Internet anbietet.

In einem mit 9. Oktober 2012 datierten Schreiben riet er seiner Patientin die bisherige Therapie weiter fort zu setzen.

Die Therapie bestand laut diesem Schreiben aus der Einnahme von bestimmten Vitalmischungen, Gelenkskapseln, Basenpulver, Oleovit-Tropfen, Omniflora, Osteocal Vit Forte in von ihm empfohlener Dosierung und Injektionen mit Thymusextrakt, Mucokohl und Engystol N in 14-tägigen Abständen mit einer Pause in den Monaten Juli und August.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 beantragte der Bf neben Arztkosten und Rezeptgebühren, die vom Finanzamt in Höhe von 1.549,37 €

(Arztkosten in Höhe von 1.178,57 €, Rezeptgebühren in Höhe von 370,80 €) als nachgewiesene Kosten aus der Behinderung der Gattin nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen als solche ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes gewährt wurden, auch die Anerkennung der Kosten der von Dr. A empfohlenen alternativmedizinischen Medikamente in Höhe von 839,65 € als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 anerkannte das Finanzamt diese Kosten mangels geeignetem Nachweis für die Zwangsläufigkeit nicht. Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wurde ebenfalls mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen.

IV: Beweiswürdigung:

Der festgestellte und der Entscheidung zugrunde zu legende Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt des von der Abgabenbehörde vorgelegten Veranlagungsaktes.

V. Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

§ 34 EStG 1988 Außergewöhnliche Belastung:

Abs. 1: *Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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).*
- Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.*

Abs. 2: *Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.*

Abs. 3: *Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.*

Abs. 4: *Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.*

Abs. 6: *Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:*

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
 - Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
 - Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
 - Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
 - Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
 - Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen

(BGBl. Nr. 303/1996 in der Fassung BGBl II Nr. 430/2010) :

Gemäß **§ 1 Abs.1** sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat;
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988).

Gemäß **§ 4 VO** sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

B) Erwägungen:

Grundsätzlich sind Aufwendungen, die durch eine Krankheit verursacht werden, außergewöhnlich und aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4. September 2014, 2012/15/0136 ausführt, führt aber nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Dies begründet der Gerichtshof damit, dass die Aufwendungen vielmehr zwangsläufig erwachsen müssen, "womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116)".

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 (vgl. VwGH 23.06.1996, 95/15/0018). Auch bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen bilden keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (vgl. VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109).

Streitgegenständlich sind im vorliegenden Beschwerdefall Kosten für Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Alternativmedizin im Rahmen der vom behandelnden Arzt angebotenen komplementären Tumorthherapie.

Laut Judikatur können Kosten für Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Alternativmedizin dann Kosten der Heilbehandlung und damit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn diese Aufwendungen medizinisch indiziert sind. Dies sind 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 RV/1733-W/05, 15.05.2006; UFS RV/0462-L/11, 24.05.2011).

Begehrt ein Abgabepflichtiger die Anerkennung von Aufwendungen für derartige alternative Heilmittel, so muss er die in § 34 Abs 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwachsens dieser Aufwendungen nachweisen.

Nach Lehre und Rechtsprechung erweist sich als geeigneter Nachweis im Allgemeinen eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor Anwendung) erstellte **ärztliche Verordnung für die medizinische Notwendigkeit** einer Maßnahme. Dabei ist zu beachten, dass für die Anerkennung ärztlicher Expertisen, die die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes nachweisen sollen, Voraussetzung ist, dass sie nach Art medizinischer Gutachten erstellt sind, das heißt einem Qualitätsmaßstab entsprechen, der sie einer Überprüfung auf ihre Schlüssigkeit zugänglich macht und ihr auch standhalten lässt.

Eine außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehende **bloße ärztlichen Empfehlung** entspricht für gewöhnlich den Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten nicht; dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Im vorliegenden Fall hat der Bf ein Schreiben des behandelnden Arztes vorgelegt, in dem er nach einer durchgeführten Untersuchung lediglich **zur Fortsetzung der Therapie wie bisher weiter rät**.

Ein Raten stellt - wie die Abgabenbehörde bereits in der Bescheidbegründung und in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat - nur eine Empfehlung dar und entspricht keineswegs einer ärztlichen Verordnung.

Wenn der Bf in seiner Beschwerdebegründung meint, dass ein ärztliches Rezept auch nichts anderes als eine Empfehlung sei, bestimmte Medikamente einzunehmen, so irrt er. Zwischen einer Empfehlung und einer Verordnung besteht sehr wohl ein Bedeutungsunterschied.

Eine Recherche nach der Wortbedeutung von "empfehlen" und "verordnen" (siehe dazu: <http://www.duden.de/rechtschreibung>) führte zu folgendem Ergebnis:

Jemanden etwas empfehlen bedeutet, dass etwas sehr gut ist und dass man es benutzen soll.

Etwas verordnen bedeutet, für jemanden bestimmte Maßnahmen festlegen. Im Duden wird an erster Stelle bei der Suche nach der Wortbedeutung angeführt: "Als Arzt bestimmte Maßnahmen für einen Patienten festlegen, ärztliche Anordnungen treffen".

Fest zu halten ist demnach, dass die **Empfehlung** dem Patienten insoweit Wahlfreiheit lässt, die **Verordnung** eher nicht. Einer Verordnung muss der Patient folgen, will er einen Therapieerfolg nicht gefährden. Bei der Empfehlung ist er völlig frei, aufgrund seiner eigenen Überzeugungen, tätig zu werden.

Das im vorliegenden Fall vorgelegte Schreiben des behandelnden Arztes ist gänzlich unverbindlich gehalten und stellt auch kein schlüssiges, nachvollziehbares medizinisches Gutachten im oben erwähnten Sinne dar. Außerdem enthält dieses offensichtlich erst nach Behandlungsbeginn erstellte Schreiben keine klar nachprüfbaren Angaben, ob eine Verbesserung des Krankheitsbildes überhaupt eingetreten ist und falls ja, ob ein Zusammenhang mit der Einnahme dieser Präparate gegeben ist.

Der Bf irrt auch, wenn er meint, dass es keine Rolle spiele, dass die vom behandelnden Arzt empfohlenen Heilmittel von der Sozialversicherung nicht bezahlt wurden.

Wie bereits in der Begründung der Berufungsvorentscheidung von der Finanzverwaltung ausgeführt wurde, kommt einem etwaigen Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger Indizwirkung zu.

Zusammenfassend ist fest zu halten, dass die in § 34 Abs 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung, die Aufwendungen für die vom behandelnden Arzt empfohlenen alternativen Heilmittel sind aufgrund der medizinischen Notwendigkeit zwangsläufig erwachsen, nicht erbracht wurde.

Aus den vorstehend angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI. 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.

Wie unter Punkt V.B) ausgeführt, steht das gegenständliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes gänzlich im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; ebenso wie mit der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates.

Linz, am 11. September 2015