

## **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 18.4.2013, 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**

Frau Bf., in der Folge auch Beschwerdeführerin / Bf. genannt beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 neben Sonderausgaben auch Kosten für außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt, und zwar Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 4.914,75 €.

Die Bf. legte auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes eine detaillierte Aufstellung mit Belegen über die beantragten Kosten vor, woraus hervorgeht, dass es sich um Behandlungsbeiträge der Krankenversicherung, die Anschaffung einer Brille, zahnärztliche Leistungen, orthopädische Heilbehelfe, Rezeptgebühren, komplementärmedizinische Behandlungen und Nahrungsergänzungsmittel handelt. Lt. Zahlungsbestätigung der Fa. X vom 25.2.2013 erhielt die Bf. auf ärztliche Anordnung hin im Jahr 2012 Therapeutika und Therapien im Gesamtwert von 3.001,70 €, darunter findet man zB Perfect Balance Öl, E-Wall Handytasche, Coenzym Q10, Omnibiotic, Osteoforte, Basisches Badesalz, Kristallsalz, Ursalz, Echinacea, Bioresonanz- und Matrix-Regenerationstherapie.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid vom 18. April 2013 für das Jahr 2012 als außergewöhnliche Belastungen nachgewiesene Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 1.913,05 €, allerdings wurde der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 in derselben Höhe abgezogen. Die Aufwendungen für die Nahrungsergänzungsmittel und die komplementärmedizinischen Behandlungen in Höhe von 3.001,70 € konnten nach der Begründung des Bescheides nicht als Krankheitskosten berücksichtigt werden, da die

Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie zur Erhaltung der Gesundheit nicht abzugsfähig seien.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht die Berufung (nach der nunmehr geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass ihr Ehemann nach der Lungentransplantation im Dezember 2003 die Unterstützung der Bf. benötige, die für sie körperlich eine große Herausforderung darstelle. Deshalb brauche sie zur Unterstützung wichtige Medikamente, die von der Krankenversicherung nicht bezahlt werden würden, um die Körperkraft zu erhalten bzw. aufzubauen.

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 die Bf. ersucht nachzuweisen, dass die vom Finanzamt nicht gewährten Aufwendungen (Alternativmedizin und –behandlungen) 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.A Facharzt für HNO ist.

Von der Bf. wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- ein ärztlicher Befundbericht des Dr.B A, FA für Hals-, Nasen- und Ohrenerkrankungen, vom 28.10.2014, mit der Diagnose: *„dekomp. Tinnitus links, HWS-Syndrom, Cerumen bds., Deviatio septi nasi dext., geringgradige IOS re., hochgradige kombinierte Schwerhörigkeit li., Hypercholesterinämie, Vertigo, rez. Infekt der oberen Luftwege, Vitaminmangel, Spurenelementemangel, Struma nodosa sin., Omarthrose, Bandscheiben Protrusion der HWS, Osteopenie, Hypotonus.*

*Ich bin in Ort 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 von der Bf. angeführten Vitamine, Mineralstoffe und Spurenelemente im Sinne der orthomolekularen Medizin (ein anerkanntes Fach) sehr wohl indiziert. ....“*

- mehrere fachärztliche Befunde über eine Trommelfellperforation aus dem Jahr 1992,

zwei Zahlungsbestätigungen der Fa. X. vom 25.2.2013 über Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von 2.391,70 € und Therapien (Bioresonanz und Matrix-Regeneration) in Höhe von 610 €, die die Bf. im Jahr 2012 auf ärztliche Anordnung erhalten habe, und eine Erklärung des Dr.B A zu den verordneten Medikamenten  
- und eine Aufstellung aller eingenommenen Nahrungsergänzungsmittel.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Gemäß § 34 Abs.1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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).

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Allgemein gilt für außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988, dass diese zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen sind. Die Behörde ist jedoch nicht verpflichtet, von sich aus weit reichende Ermittlungen durchzuführen. Ein Vorhalt bezüglich der Beibringung von Beweisen ist in diesem Zusammenhang üblicherweise ausreichend. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt also in erster Linie der Partei (vgl. Doralt, EStG, § 34 Tz 7, und die dort zit. Judikatur).

Der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung - wie z.B. eine außergewöhnliche Belastung - in Anspruch nimmt, hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 Tz 5).

Was durch Krankheit verursachte Kosten im Speziellen anlangt, so gilt diesbezüglich nach herrschender Rechtsauffassung, dass derartige Kosten außergewöhnlich sind und auch aus tatsächlichen bzw. bei Unterhaltsverpflichteten aus rechtlichen Gründen zwangsläufig im o.a. Sinne erwachsen (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, § 34 Rz 90 "Krankheitskosten"). Diese Aussage bezieht sich auch auf Kosten für Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Alternativmedizin. Diese sind also grundsätzlich ebenfalls als außergewöhnliche Belastung absetzbar (vgl. Jakom/Baldauf EStG § 34 Rz 90 "Alternativmedizinische Behandlung").

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind allerdings nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig anzuerkennen. 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). 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).

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

Für die Anerkennung ärztlicher Expertisen, die die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes nachweisen sollen, ist Voraussetzung, 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. Dies ist jedoch nicht 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.

Mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie unterstütze ihren Ehemann nach seiner Lungentransplantation im Jahr 2003 und benötige für die körperliche Stärkung die Nahrungsergänzungsmittel und die alternativmedizinischen Behandlungen sowie eine im Nachhinein ausgestellten Zahlungsbestätigung, dass sie auf ärztliche Anordnung hin Therapeutika und Therapien im Gesamtwert von 3.001,70 € erhielt, entspricht den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung der Außergewöhnlichkeit bei Krankheitskosten nicht. Diese Bestätigung stellt keine ärztliche Verordnung bzw. Verschreibung im Sinne einer verbindlichen Anordnung (im Vorhinein) im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes dar. Auch der vorgelegte ärztliche Befundbericht vom 28.10.2014 ist nach dem Streitjahr 2012 erstellt. Die fachärztlichen Befunde über eine Trommelfellperforation aus dem Jahr 1992 können aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes auch nicht die Zwangsläufigkeit der beantragten Kosten unterstützen. Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen

für Nahrungsergänzungsmittel und alternativmedizinische Behandlungen sind daher als Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung anzusehen.

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

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis (einen Beschluss) des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Graz, am 9. März 2015