



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 12. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend die Einkommensteuer für 2007 bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 28. April 2010 unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin leidet an einem Leberschaden. Ihre Erwerbsfähigkeit ist laut Behindertenpass um 50% vermindert. In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte sie ua Kosten für Nahrungsergänzungsmittel (Braunhirse, Nonisaft, Baldrian) in Höhe von 2.715,63 € geltend.

Mit Bescheid vom 23. Februar 2009 hat das Finanzamt der Berufungswerberin Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit -381,02 € (Gutschrift) vorgeschrieben. Die Kosten für die Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von 2.109,55 € wurden vom Finanzamt nicht anerkannt, da diese den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen seien.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 11. März 2009 führte die Berufungswerberin aus, ihren Mann nach einem Schlaganfall seit 12 Jahren zu pflegen. Dieser sei schwer behindert und leide zusätzlich an Parkinson. Seit ihrer Jugend leide die Berufungswerberin selbst an einem Leberschaden. Da sie nur eine Niere habe müsse sie bei der Einnahme von Medikamenten vorsichtig sein. Die Berufungswerberin sei auf die Einnahme von homöopathischen Mitteln angewiesen, weshalb sie um die Berücksichtigung der diesbezüglichen Kosten ersucht.

Ein mit vorgelegtes Schreiben vom 10. März 2009 einer Allgemeinmedizinerin weist auszugsweise folgenden Inhalt auf:

"Die Patientin leidet seit einer in der Kindheit durchgemachten Hepatitis an einem Leberparenchymenschaden, weshalb eine Galle-Leberschonkost eingehalten werden muss. Da eine medikamentöse Therapie auf Grund der chronischen Lebererkrankung bei Vorhandensein von nur einer Niere nur sehr vorsichtig möglich ist, ist die Patientin auf alternative Therapieformen wie Noni Saft und Vitaminergänzung von Dr. Rath angewiesen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. April 2010 hat das Finanzamt der Berufung teilweise stattgegeben und zusätzlich den Freibetrag für die Gallendiät anerkannt. Hinsichtlich der Nahrungsergänzungsmittel hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag ersuchte die Berufungswerberin, die von der Ärztin empfohlenen Zusatzpräparate anzuerkennen.

Über die Berufung wurde 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).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro	6%
mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro	8%
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro	10%
mehr als 36.400 Euro	12%.

Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt Folgendes:

"Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu."

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (nachfolgend Verordnung). Diese Verordnung bestimmt (auszugsweise) Folgendes:

"§ 1.

(1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen."

§ 2.

(1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

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

Im vorliegenden Fall steht fest, dass bei der Berufungswerberin im Veranlagungsjahr eine Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 50% vorlag.

Die Berufungswerberin bezog im Veranlagungsjahr kein Pflegegeld. Der pauschale Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wurde daher zu Recht von der belangten Behörde (in der Berufungsvorentscheidung) berücksichtigt.

Gemäß § 4 der Verordnung können nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß berücksichtigt werden. Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Die im ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehenden Kosten der Heilbehandlung sind im **nachgewiesenen Ausmaß** neben den Pauschbeträgen nach §§ 2 und 3 der Verordnung zu berücksichtigen (*Doralt*, Einkommensteuergesetz¹⁵, § 35 Rz 17).

Voraussetzung für die Berücksichtigung ist daher, dass diese Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind 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. Begeht 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 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.

Die von der Berufungswerberin unter diesem Titel als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen in der Höhe von € 1.973,40 setzen sich aus solchen für Nahrungsergänzungsmittel, Noni Saft, Baldrian, Braunhirse zusammen.

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, fehlt das Merkmal der Zwangsläufigkeit. Mit einem im Nachhinein ausgestellten Attest einer Allgemeinmedizinerin, in welchem die Einnahme von Zusatzergänzungsnahrung lediglich bestätigt wird, wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung der Außergewöhnlichkeit bei Krankheits- oder Behinderungskosten nicht entsprochen. Diese Bestätigung stellt keine ärztliche Verordnung bzw. Verschreibung im Sinne einer verbindlichen Anordnung im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes dar. Im Übrigen stellt eine dauernde Therapie mit Nahrungsergänzungsmitteln - wie im vorliegenden Fall - keine wissenschaftlich anerkannte Heilmethode dar (vgl. Schreiben des BM für Wissenschaft, Familie und Jugend vom 2. Oktober 2009). Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel i.H.v. € 1.973,40 sind daher als Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung anzusehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. Oktober 2013