



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bfadr, vom 1. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 11. September 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung stattgegeben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungsführer leidet an Morbus Crohn. Seine Erwerbsfähigkeit ist laut Behindertenpass um 70% vermindert. In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 machte er ua Kosten für Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von 420,05 € geltend.

Mit Bescheid vom 11. September 2007 hat das Finanzamt dem Berufungsführer Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit -1.366,49 € vorgeschrieben. Die Kosten für die Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von 420,05 € wurden vom Finanzamt nicht anerkannt, da mit dem Pauschbetrag für eine Magenkrankheit oder eine andere innere Erkrankung Mehraufwendungen für Nahrungsmittel als abgegolten gelten würden. Arztkosten die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung stehen, (Zahnarzt, Hautarzt) stellten eine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt dar.

In der Berufung vom 27. September 2007 brachte der Berufungsführer in Wesentlichen vor, dass die Zahnarztkosten im Zusammenhang mit seiner Krankheit zu sehen seien und eine große Verschlechterung seines Gebisses zur Folge habe. Weiterhin sei er zum Hautarzt überwiesen worden, da ein Zusammenhang mit seiner Erkrankung nicht auszuschließen gewesen sei. Mit Nahrungsergänzungsmittel würden auch Alternativmedikamente bezeichnet.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2007 hat das Finanzamt der Berufung teilweise stattgegeben und die Fahrtkosten für Fahrten zum Zahnarzt als zusätzliche Kosten bei Behinderung anerkannt. Hinsichtlich der Nahrungsergänzungsmittel hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass 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 fehle. Mit einem im Nachhinein ausgestelltten Attest in welchem die Einnahme von Zusatzergänzungsnahrung lediglich bestätigt wird, werde den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung der Außergewöhnlichkeit bei Krankheits- oder Behinderungskosten nicht entsprochen. Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel i.H.v. € 420,05 seien daher als Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung zu werten.

Im Vorlageantrag vom 22. November 2007 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass bei Morbus Crohn Zusatzergänzungsmittel und Vitaminpräparate nötig seien. Eine ärztliche Bestätigung sei durch das Finanzamt erst im Nachhinein verlangt worden. Da Ergänzungsmittel und Vitaminpräparate rezeptfrei seien, seien sie nicht verschreibbar.

Mit Vorhalt vom 28. Februar 2008 ersuchte der UFS den Berufungsführer folgende Fragen zu beantworten:

*„Sie werden ersucht eine Liste der von Ihnen im Jahr 2006 verwendeten Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate vorzulegen die die Namen dieser Präparate und die Preise dieser Präparate enthält.*

*Weiters werden Sie ersucht eine Bestätigung des behandelnden Arztes vorzulegen, dass Sie diese Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate zur Behandlung von Morbus Crohn benötigen.*

*Weiters werden Sie ersucht vom Arzt bestätigen zu lassen ob die Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate Krankendiätverpflegung darstellen oder nicht. Falls diese Krankendiätverpflegung darstellen, werden Sie ersucht die Kosten die Sie sonst noch für Krankendiätverpflegung aufgewendet haben, bekannt zu geben.“*

In der Vorhaltsbeantwortung brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

*„Morbus Crohn ist eine chronisch entzündliche Erkrankung des Verdauungstrakts. Die Erkrankung verläuft in Schüben und kann alle Abschnitte des Magen-Darm-Traktes befallen, vom Mund bis zum After. Am häufigsten sind der untere Krummdarm (Ileum) und der Dickdarm betroffen. Die Crohn-Krankheit geht mit sehr unterschiedlichen Symptomen einher. Die Entzündungen wirken sich im Darm besonders stark aus, die Auswirkungen der Entzündungen können aber auch andere Organe einbeziehen. Zwei Merkmale sind charakteristisch für die Crohn-Krankheit: Zum einen wechseln sich entzündete Abschnitte mit normalen Darmstrecken ab, zum anderen erstrecken sich die Entzündungen in den befallenen Darmsegmenten meist über alle Schichten der Darmwand.*

*Da für mich in der Regel gesondert gekocht wird ist eine Aufstellung im Nachhinein schwer möglich. Die Teilnahme am Kantinenessen ist auch nicht möglich.*

*Übelkeit, Brechreiz und Bauchschmerzen verleiden vielen Betroffenen oftmals das Essen – dabei sollten sie auf Grund der mangelnden Nahrungsaufnahme durch den Darm besonderes reichlich und regelmäßig essen. Eine Beratung durch Diätassistenten kann dabei helfen, die nötige Eiweiß- und Kohlenhydratzufuhr durch schmackhafte Speisen zu erzielen und so den Appetit wieder anzuregen. Generell gilt es bei Morbus Crohn, blähende und faserige Nahrung zu vermeiden (zB rohes Obst und Gemüse); auch sollten Sie möglich wenig Alkohol trinken. Wurde bei Ihnen eine Nahrungsmittel-Unverträglichkeit oder eine Allergie festgestellt, so meiden Sie die jeweiligen Nahrungsmittel (zB Milchprodukte bei einer Laktose-Intoleranz).*

*Bei einem akuten Krankheitsschub wird meist mit entzündungshemmenden Medikamenten behandelt. Durch Beifügung von Eisen, Folsäure und Vitamin B 12 kann etwa einer Blutarmut (Anämie), durch Ersatz von Vitamin D und Kalzium einer Osteoporose vorgebeugt werden."*

Der Vorhaltsbeantwortung waren eine Tabelle und eine Bestätigung des Arztes folgenden Inhalts beigelegt:

Biogelat Vit E 400 IE	9,9					
Optovit Fiss	20,8	20,8				
Supradyn 60	25,5	25,5	24,9	24,9	24,9	
Supradyn 50+ 100 St.	35,75	35,75	35,75			
Magnosolv	7,8	15,6				
Selamin	24,1	24,1	22,2			
Etocovit	22,8					
Dr. Boehm Joh. Kr.	23,7					
Sonderart.	15,5	6,1	6,1	10		
Calciday Kbonb	6,9	6,9				
Metotrexat Led	4,6					
Hebavit 1000 MCG Amp.	4,6					
	201,95	134,75	88,95	50,5	24,9	501,05

Die ärztliche Bestätigung hat folgenden Wortlaut:

„[Der Berufungsführer]

*leidet seit Jahren an MB Crohn. Die Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate sind als Zusatz zu sehen. Die Krankendiät ist vom Patienten aus seiner individuellen Verträglichkeit zusammenzustellen."*

Diese Bestätigung wurde bereits im Zuge des Veranlagungsverfahrens dem Finanzamt vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 34 Abs 1 bis 6 EStG lauten:

„(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.

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

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

(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. 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%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,

- für jedes Kind (§ 106).

(5) [...]

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

[...]

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen 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."

§ 35 EStG lautet:

„(1) 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.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsoferversorgungsgesetzes 1957.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

– Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).

– Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

– In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	Ein Freibetrag von Euro
25% bis 34%	75
35% bis 44%	99
45% bis 54%	243
55% bis 64%	294
65% bis 74%	363
75% bis 84%	435
85% bis 94%	507
ab 95%	726.

(4) Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach Abs. 3, dann ist dieser Freibetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach, dann ist beim anderen Steuerpflichtigen der Freibetrag um die nachgewiesenen Mehraufwendungen zu kürzen.

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

(6) Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn von zwei oder mehreren Arbeitgebern, steht der Freibetrag nur einmal zu.

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann 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.

(8) Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen dem zuständigen Finanzamt und dem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der genannten Daten ist auch hinsichtlich jener Personen zulässig, die einen Freibetrag im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 bereits beantragt haben. Die Datenübermittlung ersetzt für den betroffenen Steuerpflichtigen den Nachweis gemäß Abs. 2 und die Bescheinigung gemäß § 62 Z 10. Eine Verwendung dieser Daten darf nur zu diesem Zweck stattfinden. Daten, die nicht mehr benötigt werden, sind zu löschen."

Die §§ 1, 2 und 4 der Verordnung BGBl 1996/303 lauten:

„§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

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

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3. [...]

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

Betreffend die vom Berufungsführer als außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes geltend gemachten Aufwendungen für Vitaminpräparate und Nahrungsergänzungsmittel wurde lediglich eine Bestätigung des behandelnden Arztes wonach die Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate als Zusatz zu sehen seien, vorgelegt. Es wurde aber nicht bestätigt, dass die Einnahme der Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate zur Behandlung der Krankheit notwendig ist.

Dazu ist festzustellen, dass grundsätzlich nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen empfohlene Einnahme von Vitaminpräparaten und Nahrungsergänzungsmitteln zu einer außergewöhnlichen Belastung führt.

Begehrt der Abgabepflichtige die Anerkennung von Aufwendungen für derartige Präparate, so muss er die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwerbs dieser Aufwendungen nachweisen. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit ist die Vorlage eines vor deren Inanspruchnahme ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit der Anwendung dieser Vitaminpräparate ergibt, erforderlich.

Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu solchen Mitteln von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.

Auch im Falle eines durch ärztliches Sachverständigengutachten festgestellten Grades der Behinderung besteht diese Verpflichtung zum Nachweis einer ärztlichen Verordnung bei Inanspruchnahme von konkreten Heilmitteln. Die Berücksichtigung von Aufwendungen behinderter Personen für Heilmittel als außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes setzt überdies den Nachweis des Zusammenhanges der betreffenden Kosten mit der Behinderung voraus.

Dies ergibt sich aus § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, wonach bei behinderten Personen *"Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß"* zu berücksichtigen sind.

Die vom Berufungsführer vorgelegten Unterlagen können nicht als ausreichender Nachweis für die Notwendigkeit der betreffenden Vitaminpräparate und Nahrungsergänzungsmittel angesehen werden.

Zumal keine Zuschüsse der gesetzlichen Sozialversicherung gewährt wurden, hätte ein vor Inanspruchnahme der Vitaminpräparate und Nahrungsergänzungsmittel ausgestelltes

ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit dieser Heilmittel ergibt, vorgelegt werden müssen.

Der Aufforderung des UFS um Vorlage einer Bestätigung des behandelnden Arztes, dass die Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate zur Behandlung von Morbus Crohn notwendig sind, wurde durch die Vorlage der bereits im Zuge des Veranlagungsverfahrens vorgelegten ärztlichen Bestätigung, wonach es sich bei den Vitaminpräparaten und Nahrungsergänzungsmitteln um einen Zusatz handelt, nicht entsprochen.

Da es somit - abgesehen vom Fehlen eines geeigneten Nachweises für den Zusammenhang der Inanspruchnahme der Vitaminpräparate und Nahrungsergänzungsmittel mit der Behinderung - bereits an einem geeigneten Nachweis für die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 3 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit des Erwachsens der betreffenden Aufwendungen ermangelt, kann diesen Aufwendungen nicht der Charakter von außergewöhnlichen Belastungen beigemessen werden.

Auf Grund seiner Erkrankung ist der Berufungsführer zur Einhaltung einer Krankendiät verpflichtet. Der Berufungsführer hat dem Ersuchen des UFS, darzutun ob es sich bei den Vitaminpräparaten und Nahrungsergänzungsmitteln um Krankendiätverpflegung handelt, nicht entsprochen. Selbst wenn man diese als Krankendiätverpflegung werten würde, wäre nur der Pauschbetrag für Krankendiätverpflegung anzusetzen, da dieser höher ist, als die nachgewiesenen Kosten.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Der Berufung war daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung stattzugeben.

Feldkirch, am 7. Mai 2008