



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 22. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23 vom 14. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Höhe der Abgabe beträgt Euro 922, 32.

Die Fälligkeit der festgesetzten Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte mit der am 11. Oktober 2004 bei der zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung aus Krankheitskosten iHv Euro 1.992,85. Zum Nachweis dieser Kosten legte die Bw. in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens der Abgabenbehörde erster Instanz verschiedene Belege vor und gab als ursächliche Krankheit das Vorliegen einer Chlamydien-Infektion an.

Wie den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen ist, setzen sich die beantragten Kosten wie folgt zusammen:

| Nr. | Kosten aus: | Betrag | |
|-----|---|----------|--------------------|
| 1 | Laboruntersuchung | 264,00 | insgesamt 1.414,39 |
| 2 | Kostenanteile Sozialversicherung aus Monat 4, 7 und 10/2003 | 1.150,39 | |

| | | | |
|--------|------------------------------------|----------|--|
| 3 | 6 x Vascu Vitaal Granulat | 540,60 | |
| 4 | Johanniskrautöl 500 ml Großpackung | 37,85 | |
| Gesamt | | 1.992,84 | |

Im **Einkommensteuerbescheid** vom 14. Oktober 2004 wurde der Betrag von 1.992,85 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Da der Betrag unter dem gesetzlichen Selbstbehalt von Euro 2.740,42 (gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988) lag, kam es zu keiner steuerlichen Auswirkung.

In der gegen den o. a. Bescheid am 22. Oktober 2004 eingebrachten **Berufung** wurde beantragt weitere Krankheitskosten iHv Euro 1.969,83 somit insgesamt Euro 3.962,68 (1.992,84 + 1.969,83) für das Jahr 2003 zu berücksichtigen. Den dazu beigebrachten Rechnungen (der Firma A. sowie der Firma E.) ist zu entnehmen, dass die Kosten aus dem Kauf von Nahrungsergänzungsmitteln, Vitaminen, Mineralstoffen und sonstigen Präparaten im Zeitraum Jänner bis Dezember 2003 resultieren.

Konkret handelt es sich um:

| Nr. | Produkt | Menge / Packungen | aus den Belegen ermittelbare Stückzahl |
|------|--------------------------------------|-------------------|--|
| 1 A | Hypericum perforatum | 2 | |
| 2 A | Propolis natur 2 + 1 gratis | 2 | |
| 3 A | Teebaumöl Föhrenpech | 1 | |
| 4 A | Teebaumöl 100% rein, 50 ml | 1 | |
| 5 A | Vitamin C, 150 Stk | 1 | 150 |
| 6 A | Propolis natur | 3 | |
| 7 A | Q-10 Komplex 180 Kapseln + 1 x 90 | 13 | 2430 |
| 8 A | Lachsöl 180 Kapseln | 1 | 180 |
| 9 A | Vitamin C 250 Kautabletten | 4 | 1000 |
| 10 A | Multi Selen 100 Kapseln | 1 | 100 |
| 11 A | Aloe/MSM Kapseln 180 Stk | 1 | 180 |
| 12 A | Weihrauch 60 Kapseln | 1 | 60 |
| 13 A | Weihrauch Creme 100 ml | 1 | |
| 14 A | Calcium/Magnesium 250 Tabl | 2 | 500 |
| 15 A | Glucosamine 600 – 160 Stk | 1 | 160 |
| 16 A | Vitamin B Familie – 120 Stk + 90 Stk | 1 | 210 |
| 17 A | Optima + ACE6, 120 Stk + 60 Stk | 1 | 180 |

| | | | |
|------|---|---|-----|
| 18 A | Gelee Royal Vital – 2x 90 Stk + 3 x 180 Stk | | 720 |
| 19 A | Gelee Royal 200 Kapseln | 1 | 200 |
| 20 A | Austernschalenextrakt Vorteils | 2 | |
| 21 A | Goldrute Kräuterdestillat | 1 | |
| 22 A | Chlorella, 200 mg Tabs, 200 Stk | 1 | 200 |
| 23 A | Nachtkerzenölkapseln 90 Stk | 1 | 90 |
| 24 A | Melisse Kräuterdestillat | 1 | |
| 25 A | Arcanum Creme 100 ml | 2 | |
| 26 A | Zink Orotat 180 Stk | 1 | 180 |
| 27 A | Aloe Vera Botschafteröl | 2 | |
| 28 A | Weihrauch Phytoextrakt, 120 Stk | 1 | 120 |
| 29 A | Weißdorn Kräuterdesstillat | 1 | |
| 30 A | BioSelen Multi Vita 90 Stk | 1 | 90 |

Mit **Berufungsvorentscheidung** der Abgabenbehörde erster Instanz vom 4. März 2005 wurde die Berufung abgewiesen und in der Begründung angeführt, dass die zusätzlich beantragten Kosten aus Wellnesspräparaten (Anmerk.: o. a. Produkte) keine Krankheitskosten iSd § 34 EStG 1988 darstellten und somit nicht anzuerkennen seien. Es wurde weiters auf die grundsätzlich erfolgte Berücksichtigung der erstbeantragten Kosten iHv Euro 1.992,85 hingewiesen.

Am 31. März 2005 brachte die Bw. den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** ein. Die Bw. argumentierte, dass es sich bei den Produkten um keine Wellnesspräparate handle. Die Medikamente und Mineralstoffe seien zur Besserung ihrer Erkrankung notwendig. Dazu verwies sie auf das beigelegte Schreiben der Ärztin Dr.B.. Dieses enthält die folgende Aussage: *„Die Verabreichung orthomolekularer Produkte ist in der Therapie der rheumatischen Arthritis medizinisch indiziert.“*

Am 24. März 2006 wurde seitens des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) an die Bw. ein Vorhalt mit nachstehenden Punkten unter Anführung der o.a. Aufstellungen gerichtet.

1) Die beantragten Kosten in Höhe von Euro 1.414,39 (Laborkosten + Kosten der Soz.Vers. – Nr. 1 + 2 lt. o.a. Aufstellung) seien unstrittig als Krankheitskosten iSd § 34 EStG 1988 zu beurteilen. Hingewiesen werde, dass Kosten, die insgesamt unter dem für die Bw. festgestellten Selbstbehalt für außergewöhnliche Belastung von Euro 2.740,42 liegen, zu keiner steuerlichen Auswirkung führen könnten.

2) Die weiteren (zum Teil erst in der Berufungsschrift) beantragten Kosten iHv Euro 2.548,29

resultieren nicht aus dem Kauf von Medikamenten sondern Vitaminen, Mineralstoffen und div. anderen Produkten (Nr. 3 + 4 sowie 1A – 30 A lt. o.a. Aufstellungen).

3) Wie die Bw. vorbringe, seien die Produkte zur Behandlung einer Chlamydien-Infektion erforderlich gewesen. Aufgrund des Schreibens der Ärztin Dr.B. wäre jedoch auf das Vorliegen einer rheumatischen Arthritis zu schließen. Es werde daher ersucht durch Vorlage einer ärztlichen Bescheinigung nachzuweisen, welche Krankheit im konkreten Fall im Jahr 2003 vorgelegen und ursächlich für die beantragte außergewöhnliche Belastung gewesen sei.

4) Aufgrund der Art der Präparate scheint es sich um eine alternative Behandlung(sterapie) gehandelt zu haben, sodass durch ärztliche Bescheinigung nachzuweisen sei, dass die vorgelegene Erkrankung eine Heilbehandlung mittels sämtlicher o.a. angeführter Produkte (Nr. 3 + 4 sowie 1A – 30A der o. a. Aufstellungen) im Jahr 2003 erfordert habe. Dabei wäre auch speziell zur doch hohen Stückzahl der Produkte Stellung zu nehmen. Des Weiteren werde ersucht nachzuweisen, inwieweit diese Produkte zur Beseitigung oder Linderung der Krankheit oder zur Sicherung des Heilerfolges medizinisch notwendig waren.

In ihrer Stellungnahme vom 18. April 2006, führt die Bw. zur Krankengeschichte aus. Im Juni 2002 habe man bei ihr eine reaktive Arthritis festgestellt und sofort mit medikamentöser Behandlung begonnen ohne jedoch auch nur eine geringe Besserung zu erzielen. Im Juli 2002 habe man Im KRH Lainz-Rheumastation bei einer Blutuntersuchung eine Chlamydieninfektion mit rheumatoiden Begleiterscheinungen diagnostiziert. Diese sei soweit gegangen, dass sich die Bw. zeitweise überhaupt nicht habe bewegen können. Da die Bw. selbst in der Orthomolekularmedizin tätig gewesen sei und aufgrund eines Gespräches mit einem Orthomolekularmediziner sei es für die Bw. die einzige wahre Möglichkeit gewesen in Verbindung mit den medizinischen Maßnahmen zu versuchen ihren Zustand zu verbessern. Die Ernährung sei in den folgenden Monaten immer wieder umgestellt worden um auch hier eine positive Reaktion des Körpers zu erzielen. Die sehr hohen Dosen an Cortison und Schmerztabletten seien mit den Produkten aus der Naturheilkunde kompensiert worden um den Schaden in Grenzen zu halten. Zusätzlich sei es notwendig gewesen dem Körper Wirkstoffe zuzuführen, die mit den medizinischen Präparaten kompatibel seien und die den Organismus unterstützten. Mit den Produkten aus der Orthomolekularmedizin sei dafür gesorgt worden, dass keine weitere Zerstörung im Körper statffinde, wie z.B. Gefäße, Organe und vor allem Gelenksdeformationen.

In weiterer Folge führt die Bw. zu den einzelnen verwendeten Produkten und ihren speziellen Wirkungen aus. So z.B. Vascu-Vital 6-Monate Therapie zum Schutz von Gefäßen und Organen; Johanniskrautöl zur Schmerzlinderung; Teebaumöl zur Massage um die Gelenke beweglicher zu machen; Multi-Selen zum Schutz des Immunsystems und vorbeugend vor weiteren Infektionen; Q10 ist ein elementarer Schutz und Energieversorgung für jede einzelne

Zelle; Chlorella zur Darmunterstützung und Darmreinigung; Melisse für innere Ruhe und zur Linderung von Schlafstörungen; Gelee Royal für Balance im Körper; Calcium/Magnesium harmonisiert den Säure/Basen-Haushalt und wirkt Entzündungen entgegen; etc.

Die Bw. gibt weiters an, die Orthomolekulare Medizin sei die Erhaltung guter Gesundheit und die Behandlung von Krankheiten durch Veränderung der Konzentration von Substanzen im menschlichen Körper, die normalerweise im Körper vorhanden und für die Gesundheit erforderlich seien (Zitat von Prof. Dr. Linus Pauling – Begründer der Orthomolekularen Medizin und zweifacher Nobelpreisträger). Diese Art der Medizin sei ein Zweig der Heilkunde, der mit Stoffen arbeite, die von der Natur aus zum Körper, genauer gesagt zum Stoffwechsel im Körper gehören, keine Nebenwirkungen haben und in Zusammenhang mit medizinischen Präparaten dem Körper weniger Schaden zufügten und zu einer Heilung wesentlich beitragen könnten. Die aufgezählten Mikronährstoffe seien im Laufe der Monate jeweils in der richtigen Menge und im richtigen Verhältnis zum jeweiligen Gesundheitszustand zusammengestellt worden. Über die Einnahme der Präparate seien sowohl die Abteilung im KRH Lainz und natürlich der jeweils behandelnde Arzt informiert gewesen. Auf ein der Stellungnahme beiliegendes Schreiben der Ärztin Dr.B. wurde verwiesen.

In diesem mit „Ärztliches Attest“ bezeichneten Schreiben wird festgestellt: *„Bei meiner Patientin, der Bw., wurde eine rheumatoide Arthritis diagnostiziert. Im Rahmen der serologischen Untersuchungen fiel ein erhöhter AK-Titer gegen Chlamydien auf, die Herdsuche ergab eine urogenitale Besiedlung mit Ureaplasmen und Chlamydien. Die antibiotische Therapie dieser Infektion ergibt sich im Rahmen der Herdsanierung, führte aber leider nicht zum Verschwinden der rheumatoiden Arthritis.“*

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** sind bei Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass die Belastung außergewöhnlich ist (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen ist (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird (Abs. 4). Weiters darf die Belastung weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein.

Grundsätzlich sind Aufwendungen, die durch eine Krankheit verursacht werden außergewöhnlich und aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Liegt eine Krankheit vor, so sind jene Krankheitskosten abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen. Zu den im Steuerrecht anzuerkennenden Krankheitskosten zählen u. a. Arzt- und Krankenhaus honorare

sowie Aufwendungen für Medikamente. Kosten für eine alternative Behandlungstherapie oder homöopathische Präparate stellen dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn ihre durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit durch ärztliche Verordnung nachgewiesen wird, d. h. wenn vom Vorliegen medizinischer Gründe ausgegangen werden kann.

Das diesbezüglich im Steuerrecht geforderte Vorliegen einer ärztlichen Verordnung findet sich auch in der Rechtsprechung zum Sozialversicherungsrecht hinsichtlich der Verpflichtung der Kostenübernahme für Heilmittel. Auch dort wird u. a. auf das Vorliegen einer Verschreibung durch einen Vertrags- oder Wahlarzt abgestellt. So führt der OGH aus, dass dem Versicherten alle erhältlichen Medikamente verordnet werden können die den Kriterien des § 133 Abs 2 Satz 1 ASVG entsprechen, jedoch von Heilmittleinsatz nur dann gesprochen werden kann, wenn das Heilmittel von einem Arzt verordnet wird, also ein Teil eines ärztlichen Behandlungsplanes ist. Selbstmedikation kann nicht als Krankenbehandlung angesehen werden und ist daher von der Leistungspflicht der gesetzlichen Krankenversicherung nicht umfasst (OGH 10 Ob S 62/94, 1996-12-13). In einer Entscheidung des OLG Wien wird weiters für die Kostenübernahme vorausgesetzt, dass die Beschaffung der Heilmittel in einer Apotheke erfolgt. Wenn die Beschaffung ohne ärztliche Verschreibung in einem Reformhaus erfolgt, ist diese Voraussetzung nicht gegeben (OLG Wien 35 R 329/84, 1985-01-21).

Die Bw. gibt in ihren Anträgen an, dass sie an einer reaktiven Arthritis leidet und dass eine medikamentöse Behandlung durchgeführt worden ist, die jedoch nur geringe Besserung gebracht hat. Das Vorliegen der Krankheit der Bw. wird als unstrittig beurteilt. Das beigebrachte Attest der Ärztin bestätigt, dass eine rheumatoide Arthritis sowie eine Infektion aufgrund von Chlamydien diagnostiziert worden sind. Dem Attest ist weiters zu entnehmen, dass eine antibiotische Therapie durchgeführt worden ist, die jedoch nicht zum Verschwinden der rheumatoiden Arthritis geführt hat.

Strittig ist, ob es sich bei der beantragten außergewöhnlichen Belastung aufgrund der Kosten für Produkte aus der Orthomolekularmedizin um eine zwangsläufig entstandene Belastung iSd § 34 EStG 1988 handelt.

Die Bw. gibt an, dass sie, um ihren Zustand zu verbessern, auf Maßnahmen aus der Orthomolekularmedizin zurückgegriffen hat. Sie beschreibt die Orthomolekularmedizin, unter Zitierung von Prof. Linus Pauling – Begründer der Orthomolekularen Medizin, als „die Erhaltung guter Gesundheit und die Behandlung von Krankheiten durch Veränderung der Konzentration von Substanzen im menschlichen Körper, die normalerweise im Körper vorhanden und für die Gesundheit erforderlich sind“.

Die als außergewöhnliche Belastung beantragten Kosten resultieren aus dem Kauf verschiedenster Präparate, die nach Angabe der Bw. in der Orthomolekularen Medizin Anwendung finden. Die beigebrachten Rechnungen (der Handelsfirmen A. und E.) sind an die Bw. adressiert, sodass davon auszugehen ist, dass der Kauf der Nahrungsergänzungsmittel, Vitamine, Mineralstoffe und sonstigen Präparate im Zeitraum Jänner bis Dezember 2003 durch die Bw. selbst erfolgt ist. Die Bw. gibt an, dass die Präparate im Laufe der Monate jeweils in der richtigen Menge und im richtigen Verhältnis zum Gesundheitszustand zusammengestellt wurden und dass die behandelnden Ärzte über die Einnahme der Präparate informiert waren. Ein Nachweis darüber, dass die Präparate aufgrund einer ärztlichen Verordnung beschafft und angewendet worden sind, wurde seitens der Bw. trotz des schriftlichen Ersuchens vom 24. März 2006 nicht beigebracht.

Festzuhalten ist, dass der Einsatz der Orthomolekularen Medizin vorwiegend als komplementäre Therapie oder in der Prävention erfolgt und auch als Maßnahme zur Selbstbehandlung propagiert wird, wobei die Schulmedizin den Anwendungsformen teilweise kritisch gegenübersteht. Bei den in Rede stehenden Präparaten handelt es sich größtenteils um sogenannte Mikronährstoffe und Produkte aus dem Bereich der Nahrungsergänzungsmittel, sodass von deren Verwendung bzw. von Maßnahmen im Rahmen einer alternativen Behandlung bzw. Therapie auszugehen ist.

Aufgrund der Angaben der Bw. zur vielfältigen Wirkungsweise der Präparate, kann zwar auf eine breite Anwendungsmöglichkeit im Gesundheitsbereich geschlossen werden, jedoch nicht darauf, dass gerade diese Präparate zur Beseitigung oder Linderung der Krankheit der Bw. notwendig gewesen und damit die Kosten zwangsläufig erwachsen sind.

Für die steuerliche Anerkennung der Kosten einer alternativen Therapie bzw. alternativer Mittel muss deren Zwangsläufigkeit vorliegen.

Der Nachweis der Zwangsläufigkeit, d. h. die medizinisch unbedingte Erforderlichkeit der Präparate, ist mittels Vorlage einer ärztlichen Verordnung zu erbringen. Dieser Nachweis wurde durch die Bw. nicht erbracht. Das Argument der Bw., dass sowohl die Abteilung im Krankenhaus als auch der behandelnde Arzt über die Einnahme der Präparate informiert gewesen sind, stellt keinen solchen Nachweis dar. Die Angabe im Schreiben der Ärztin Dr.B., dass die Verabreichung orthomolekularer Präparate in der Therapie der rheumatischen Arthritis medizinisch indiziert sei, ist lediglich als Empfehlung und nicht als Verordnung zu verstehen. Die medizinische Notwendigkeit der Anwendung der Präparate wird dadurch nicht bestätigt.

Mangels des Vorliegens einer ärztlichen Verordnung wurde kein Nachweis dafür erbracht, dass die Anwendung der Produkte eine Maßnahme im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes

war. Eine durch die Krankheit der Bw. bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit des Einsatzes der in Rede stehenden Produkte wurde somit nicht nachgewiesen.

Aufgrund der o. a. Ausführungen sind die beantragten Kosten von insgesamt Euro 2.548,29 für die angeführten Präparate nicht als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 zu beurteilen. Der Betrag ist daher bei Ermittlung des Einkommens für das Jahr 2003 nicht abzugsfähig.

Die beantragten Kosten in Höhe von Euro 1.414,39 (Laborkosten + Kosten der Soz.Vers. – Nr. 1 + 2 lt. Aufstellung in den Entscheidungsgründen) stellen unstrittig Krankheitskosten iSd § 34 EStG 1988 dar. Da diese Aufwendungen jedoch den Selbstbehalt von Euro 2.740,42 nicht übersteigen, können sie nicht berücksichtigt werden.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. Mai 2006