



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 21. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 30. August 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|---|-----------|-------------|---------------------------|-------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2005 | Einkommen | 26.137,06 € | Einkommensteuer | 6.502,28 € |
| | | | - anrechenbare Lohnsteuer | -7.564,92 € |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) | | | | -1.062,64 € |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist zu 80% behindert. In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2005 beantragte sie in Zusammenhang mit dieser Behinderung neben dem pauschalen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 die Berücksichtigung folgender nachgewiesener Kosten als außergewöhnliche Belastung: Selbstbehalte für Arzthonorare (239 €), sonstige Behandlungsbeiträge an die Krankenkasse (174,72 €), Diätmittel aus dem Reformhaus (774,19 €) sowie zahlreiche Apothekenrechnungen (2.230,64 € Barzahlungen und 2.040,86 € Überweisungen), die großteils homöopathische Medikamente bzw. Naturheilmittel betrafen.

Das Finanzamt anerkannte im Erstbescheid von den nachgewiesenen Kosten lediglich einen Betrag von insgesamt 3.505,49 €. Nicht anerkannt wurden sämtliche Rechnungen aus dem Reformhaus. Aus den Kassabons der Apotheken schied das Finanzamt einzelne Produkte aus, insbesondere ein ohne ärztliche Verordnung laufend bezogenes Halset. Von den Apothekenrechnungen, die mittels Überweisung bezahlt wurden und alle aus Bestellungen an eine Apotheke in B stammten, schied das Finanzamt pauschal einen Anteil von 40% mit der Begründung aus, dass eine Trennung dieser Kosten in medizinisch verordnete Arzneimittel und nicht medizinisch verordnete Produkte nicht möglich wäre.

In der gegen den Bescheid eingebrachten Berufung wandte sich die Berufungswerberin im Wesentlichen gegen die Nichtanerkennung der Diätmittel und die pauschale Kürzung der aus der Apotheke bezogenen Produkte. Sinngemäß führte sie hiezu aus: Da laut Formblatt auch ein pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung beansprucht werden könne, sei ihr nicht einsichtig, warum die durch Belege nachgewiesenen Diätkosten nicht anerkannt werden könnten. Auch bei diesen Produkten würde es sich um Diätverpflegung für Tuberkulose handeln und nicht um nicht verordnete Arzneimittel. Den korrigierten Apothekenrechnungen würden Beratungshilfen zugrunde liegen, die in Deutschland und sicherlich im Sinn der EU auch in Österreich anerkannt würden. Keinesfalls würde sie jedoch eine Kürzung im Schätzungsweg akzeptieren. Im Übrigen führte sie bezüglich des laufenden Bezugs von Halset aus, dass dies wegen ihrer TBC nötig sei und die gekaufte Menge einer Anzahl von zwei Tabletten täglich entsprechen würde.

Auf Grund der Berufung erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung und änderte den Bescheid folgendermaßen: Anerkannt wurde nunmehr der Pauschbetrag für Diätverpflegung wegen Tuberkulose nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, an tatsächlich nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung wurden nur mehr die belegmäßig nachgewiesenen Selbstbehalte bzw. Behandlungsbeiträge, insgesamt 555 €, berücksichtigt. Sämtliche Apothekenrechnungen und sonstigen

Nahrungsmittelkäufe wurden in der Berufungsvorentscheidung nicht mehr steuermindernd berücksichtigt, da diese Käufe ohne ärztliche Verordnung erfolgt waren, sodass die errechnete Einkommensteuergutschrift gegenüber dem Erstbescheid um 918,87 € vermindert wurde.

Im Vorlageantrag führte die Berufungswerberin sinngemäß aus: Sie anerkenne die nunmehr vorgeschriebene Abgabeforderung nicht. Es hätte bereits bei der erstmaligen Bearbeitung der Arbeitnehmerveranlagung eine den gesetzlichen Vorschriften entsprechende Erledigung stattfinden müssen. Dass der Erstbescheid unrichtig gewesen sei, sei für sie nicht erkennbar gewesen, die Richtigkeit sei für sie durch die Überweisung der damals errechneten Abgabengutschrift bestätigt gewesen. Ihre Berufung hätte sich lediglich gegen die Nichtanerkennung der Diätverpflegung und die schätzungsweise Kürzung der durch Belege nachgewiesenen Medikamentenkosten gerichtet. Da laut Bescheidbegründung ihrer Berufung nicht stattgegeben werden könne, gelte für sie nach wie vor der erste Einkommensteuerbescheid. Die nachträgliche Änderung sei von ihr nicht verursacht worden, da sie ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung nach bestem Wissen und Gewissen ausgefertigt und mit Belegen versehen habe. Sie hätte auch den von ihr verlangten „Abgabennachforderungsbetrag“ bereits in gutem Glauben verbraucht.

In weiterer Folge legte die Berufungswerberin als Nachtrag zur Berufung eine erst später von der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter übermittelte Auflistung über die im Jahr 2005 eingehobenen Rezeptgebühren (insgesamt 507,30 €) vor. Weiters übermittelte sie als Nachweis der krankheitsbedingten Notwendigkeit homöopathischer Präparate eine ärztliche Bestätigung, die folgendermaßen lautete: *Bei der Patientin besteht ein polymorphes Zustandsbild bei Vorliegen mehrerer schwerer Erkrankungen (M. Crohn, Abwehrschwäche, Tbc). Homöopathische Medikamente helfen den Zustand der Patientin zu stabilisieren.*

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens teilte der Unabhängige Finanzsenat der Berufungswerberin mittels Vorhalt nach Aufklärung über die Rechtslage mit, dass diese allgemein gehaltene Bestätigung keinen ausreichenden Aufschluss über die Notwendigkeit eines einzelnen Mittels gebe, und räumte ihr die Möglichkeit ein, ärztliche Bestätigungen über die Notwendigkeit einzelner konkreter Mittel nachzureichen.

Nach Rückübermittlung auch der eingereichten Rechnungen und Belege an die Berufungswerberin beantwortete diese den Vorhalt letztlich sinngemäß folgendermaßen: Es sei ihr nicht möglich, die geforderte Erstellung von 106 Rezepten auf Grund von Rechnungen der B- Apotheke und vermutlich ebenso vieler Rezepte verschiedener anderer Apotheken aus dem Jahr 2005 beizubringen. Homöopathische Medikamente seien überdies rezeptfrei. Sie ersuche daher, von dieser Forderung Abstand zu nehmen und nach den gesetzlichen Vorschriften zu entscheiden. Schließlich wiederholte sie ihre Ausführungen im Vorlageantrag,

wonach sie mit der nachträglichen Änderung bzw. neuerlichen Überprüfung des Erstbescheides nicht einverstanden sei, da der Fehler im Erstbescheid nicht durch sie verursacht wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den wiederholten Einwendungen der Berufungswerberin gegen die nachträgliche Änderung des Erstbescheides mit gleichzeitiger Verböserung steht Folgendes entgegen:

Nach § 276 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abänderungsbefugnis durch das Berufungsbegehren nicht begrenzt. Eine „Verböserung“ ist zulässig (z.B. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082).

In diesem Sinn stand es der Abgabenbehörde erster Instanz frei, im Zuge ihrer Berufungserledigung betreffend außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung eine als fehlerhaft erkannte Beurteilung der von der Berufungswerberin beantragten Absetzungsposten zu bereinigen und die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Einkommensteuer neu festzusetzen, auch wenn dies zum Nachteil der Berufungswerberin erfolgte.

Nach § 289 Abs. 2 BAO ist auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Auch in diesem Verfahren besteht kein Verböserungsverbot.

Durch den rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag gilt die Berufung wiederum als unerledigt. Damit war nunmehr das gesamte Vorbringen im Berufungsverfahren einer neuerlichen Beurteilung durch den Unabhängigen Finanzsenat zu unterziehen. In diesem Sinn ist Folgendes festzustellen:

Gemäß § 35 Abs.1 und 2 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des Ehegatten hat, auf Antrag ein Freibetrag zu. Die Höhe des Freibetrages (Abs. 3) bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

Gemäß Abs.5 dieser Gesetzesstelle können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden, wobei diese tatsächlichen Kosten gemäß § 34 Abs.6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Ergänzend zu dieser gesetzlichen Regelung wurden mit Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001, weitere Pauschbeträge festgesetzt, die als Abgeltung für bestimmte Mehraufwendungen ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten steuermindernd berücksichtigt werden können. § 2 dieser Verordnung gewährt als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten unter anderem bei Tuberkulose einen pauschalen Freibetrag von 70 € pro Kalendermonat. § 4 bestimmt: Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind in nachgewiesenem Ausmaß zu berücksichtigen.

Entsprechend dieser zitierten Regelungen wurde vom Finanzamt zu Recht in der Berufungsvorentscheidung neben dem allgemeinen Freibetrag für eine 80%ige Behinderung nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 auch der Pauschbetrag für Diätverpflegung wegen Tuberkulose berücksichtigt und ist dieser auch in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen. Mit diesem Betrag von 840 € für das gesamte Kalenderjahr 2005 wird dem Antrag der Berufungswerberin auf Berücksichtigung ihrer „Diätverpflegung“ aus dem Reformhaus jedenfalls ausreichend Rechnung getragen.

Ebenfalls zu Recht wurden als Kosten der Heilbehandlung vom Finanzamt die an Krankenkasse und Ärzte entrichteten Selbstbehalte bzw. Behandlungsbeiträge (555 €) berücksichtigt. Ergänzend zu diesem durch Belege nachgewiesenen Betrag übermittelte die Berufungswerberin im Zuge des Berufungsverfahrens eine Aufstellung über entrichtete Rezeptgebühren für ärztlich verordnete Medikamente in Höhe von insgesamt 507,30 €. Auch hierbei handelt es sich zweifellos um Kosten der Heilbehandlung und ist dieser Betrag nunmehr zusätzlich in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen.

Für die weiteren hier strittigen Aufwendungen für verschiedenste von der Berufungswerberin ohne ärztliche Verschreibung bezogene homöopathische Präparate und sonstige Arzneimittel gelten jedoch folgende Überlegungen:

§ 34 EStG 1988 fordert für die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen neben den Voraussetzungen der Außergewöhnlichkeit und der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch, dass die Belastung zwangsläufig erwächst. Diese allgemeinen

Voraussetzungen gelten ebenso für außergewöhnliche Belastungen, die nach § 35 EStG 1988 in Zusammenhang mit einer Behinderung geltend gemacht werden.

Nach einschlägigen Kommentarmeinungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten als Kosten der Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente etc. Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf derartige Kosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand voraus. Für Krankheitskosten fordert der Verwaltungsgerichtshof deshalb, dass die getätigten Maßnahmen tatsächlich erfolgversprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139). Das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen bedarf eines Nachweises, wobei überdies gilt, dass dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, an die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen gestellt werden.

Das Merkmal der Zwangsläufigkeit wird bei Maßnahmen fehlen, deren Beitrag zur Heilung oder Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen ist und die daher bei der medizinischen Behandlung nicht typischerweise anfallen. Dies trifft häufig auf Behandlungsformen aus der Alternativ- oder Naturmedizin zu. Wenn auch den Kosten für derartige Maßnahmen nicht von vornherein und in jedem Fall die Eignung als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG abzusprechen ist, so ist doch insbesondere in solchen Fällen ein hinreichender Nachweis über die Wirkungsweise und medizinische Notwendigkeit der einzelnen Maßnahme erforderlich.

Im Allgemeinen wird eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes und damit vor der Anwendung erstellte ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme anzusehen sein. Selbstmedikamentation durch einen medizinischen Laien oder Beratung durch medizinisch nicht ausgebildete bzw. geschulte Personen genügt hingegen nicht. Aber auch eine außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehende im Nachhinein erstellte ärztliche Bestätigung wird nicht immer ausreichen – insbesondere wenn es sich um die Anschaffung von Produkten handelt, die von Waren des gehobenen Alltagsbedarfes schwer abgrenzbar sind (z.B. Nahrungsergänzungsmittel) – diesfalls müsste die ärztliche Stellungnahme nach Art medizinischer Gutachten einen Qualitätsmaßstab aufweisen, der einer Überprüfung auf ihre Schlüssigkeit standhält (vgl. auch die Rechtsprechung zum Sozialversicherungsrecht, OGH 13.12.1996, 10 ObS 62/94).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies: Die Berufungswerberin bezog einerseits aus einer Apotheke in B laufend verschiedene homöopathische Heilmittel, Naturheilmittel sowie

Nahrungsergänzungsmittel, andererseits auch aus verschiedenen Apotheken in L neben Medikamenten, die ihr von ärztlicher Seite verschrieben wurden, auch solche Medikamente, die sie ohne Rezept bezogen hat, sowie eine Vielzahl weiterer Naturheilmittel und homöopathischer Präparate, und beantragte eine steuerliche Berücksichtigung dieser Rechnungen. Das Finanzamt ging im Erstbescheid zunächst von der Annahme aus, dass die medizinische Notwendigkeit der Aufwendungen zumindest zu einem Teil gegeben sein müsse, und berücksichtigte im Schätzungsweg einen Teil der Kosten.

Fest steht jedoch, dass über die Anwendung keines dieser in den vorgelegten Rechnungen aufscheinenden Produkte eine konkrete ärztliche Verordnung vorliegt und sie auch nicht Teil eines ärztlichen Behandlungsplanes ist. Die erst im Nachhinein auf Grund des Berufungsverfahrens erstellte ärztliche Bestätigung, mit der nur allgemein bescheinigt wird, dass „homöopathische Medikamente helfen, den Zustand der Patientin zu stabilisieren“, ist nicht geeignet, einen Nachweis für die medizinische Notwendigkeit der jeweiligen Präparate zu liefern, da eine Bestätigung in dieser Form keinerlei Schlüsse zulässt, welche der gekauften Präparate tatsächlich geeignet sind, die gewünschte Wirkung hervorzurufen, bzw. in welcher Menge eine Einnahme erforderlich ist. Bei den hier strittigen Heilmitteln handelt es sich um eine Vielzahl verschiedenster Präparate, die unterschiedliche Wirkungen haben und die verschiedensten Gesundheitsprobleme positiv beeinflussen sollen oder auch nur geeignet sind, ganz allgemein das Wohlbefinden zu steigern. Mag auch bei dem Krankheitsbild der Berufungswerberin die zusätzliche Einnahme solcher Präparate tatsächlich positive Auswirkungen haben, so liegen dem Unabhängigen Finanzsenat dennoch keinerlei Hinweise vor, welche konkreten Mittel allenfalls die Voraussetzungen für ein Heilmittel im Sinn der hier maßgeblichen Gesetzesstelle erfüllen könnten.

Bei dieser Sachlage erfüllt mangels eines Nachweises keine dieser vorgelegten Rechnungen die Voraussetzungen, die für eine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gefordert sind.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind daher neben dem allgemeinen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 nur der Pauschbetrag für Diätverpflegung (840 €) sowie die zuvor angeführten Behandlungsbeiträge (555 €) und die Rezeptgebühren (507,30 €) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Die teilweise Berücksichtigung der Apothekenrechnungen im Erstbescheid erfolgte nicht zu Recht, weshalb diese Beträge aus der Berechnung auszuscheiden waren.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer 2005 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen. Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 5. September 2008