

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14.10.2014 wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 veranlagt und Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988) in Höhe von EUR 611,35 unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes in gleicher Höhe mit der Begründung angesetzt, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht haben berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von EUR 7.472,62 nicht überstiegen hätten.

Das Bundessozialamt habe der Bf. eine Diätverpflegung wegen Magenkrankheit (andere innere Erkrankung) anerkannt. Es könne daher nur diese Diätverpflegung pauschal als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Aufwendungen für Lebensmittel stellten keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 dar.

Die Bf. brachte mit Schriftsatz vom 28.10.2014 gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 Beschwerde ein und beantragte nachstehende Änderungen:

"Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung in Höhe der beantragten Aufwendungssumme von € 14.400,-, da sie wesentlich den im Bescheid angeführten Selbstbehalt übersteigt.

Begründung:

- 1) Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung dieser außergewöhnlichen Belastung sind nach § 34 EStG 1988, Abs. 1,2,3 und 4 erfüllt.
- 2) Die Anerkennung einer Diätverpflegung durch das Bundessozialamt schließt eine weitere Belastung durch eine zusätzliche Krankheit nicht aus. Eine pauschale Abgeltung nur für diese Krankheit - Magenkrankheit - erfasst somit nicht die tatsächlichen, zusätzlichen außergewöhnlichen Belastungen durch weitere Krankheiten. Diese bleiben in ihrem Bescheid unberücksichtigt.
- 3) Der in ihrem Bescheid angeführte Passus "Lebensmittel stellen keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 88 dar", kann nicht nachvollzogen werden. Im gesamten § 34 EStG 1988 findet sich keine explizite Erwähnung beziehungsweise ein Ausschließungsgrund. Der Gesetzgeber lässt somit den Rahmen für zusätzliche Aufwendungen bei Erkrankungen, die sehr wohl in einem wesentlichen Mehraufwand für Lebensmittel bestehen, bewusst offen. Entsprechende medizinische Diagnosen und Gutachten können diesen Mehraufwand ja jederzeit belegen.
- 4) In den Einkommensteuerbescheiden für 2010 und 2011 wurden die o.a. angeführten Belastungen von ihrem Amt anstandslos anerkannt. Lediglich im Einkommensteuerbescheid 2012 konnte, mangels steuerpflichtigem Einkommen, diese Mehraufwendungen nicht berücksichtigt werden. Die entsprechenden Unterlagen - umfangreiche medizinische Gutachten, die die Mehraufwendungen aufgrund der Erkrankung als zwingend belegen - wurden bereits anlässlich des Einkommensteuerbescheides 2010 bei ihrem Amt vorgelegt und anerkannt. Ich gehe davon aus, dass von ihrem Amt bereits anerkannte Aufwendungen weiterhin berücksichtigt werden, noch dazu die Erkrankung bedauerlicherweise weiterhin aufrecht ist. Die entsprechenden Unterlagen und die bereits ausgefertigten Einkommensteuerbescheide der angeführten Jahre liegen in ihrem Amt ja zur Einsicht vor."

Die Bf. wurde mit Ergänzungsvorhalt vom 3.11.2014 ersucht, die Mehraufwendungen für ihre Erkrankung nachzuweisen. Vorzulegen seien die medizinischen Gutachten, aus denen zu ersehen sei, welche Erkrankung vorliege und eine Aufstellung der Mehrkosten der Diätverpflegung. In der Aufstellung müsse der Zeitpunkt der Anschaffung und die Bezeichnung des diätischen Produktes, die tatsächlich angefallenen Kosten des Produktes und ein Vermerk darüber, welche Kosten ein herkömmliches Produkt, das nicht auf die Diätvorschriften Rücksicht nehme, kosten würde, angeführt sein.

In Beantwortung des Ergänzungersuchens legte die Bf. ein im gerichtlichen Auftrag erstelltes 28 Seiten umfassendes psychiatrisches Gutachten der Universitätsklinik für Psychiatrie und Psychotherapie des AKH in Wien vor.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18. November 2014 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 14. Oktober 2014 abgeändert und in der Begründung ausgeführt, die Erledigung (Berufungsvorentscheidung) welche aus folgenden Gründen vom Begehr der Bf. ab:

"Die Beschwerführerin macht in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 im Zusammenhang mit ihren Erkrankungen Krankheitskosten unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 14.400 Euro als Abzugsposten geltend.

Vorgelegt werden Rechnungen von Kaufhäusern für u.a. Lebensmittel, Haushaltsartikel und Hygieneartikel sowie Kosten für Medikamente iHv € 73,90.

Im angefochtenen Bescheid wies das Finanzamt die geltend gemachten Aufwendungen als nicht abzugsfähig ab, mit der Begründung, dass Lebensmittel keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

In der Beschwerde wird auf das bereits beim Finanzamt vorliegende medizinische Gutachten vom 9.8.2010 verwiesen, aus dem ein erhöhter Lebensmittelbedarf ableitbar ist.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug von Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen; die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Satz 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.

Gemäß § 1 der Verordnung BGBl. Nr. 303/1996 sind bei einem Steuerpflichtigen, der u.a. Aufwendungen durch eine eigene körperliche Behinderung im Grad von mindestens 25% hat, die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Gemäß § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Kosten der Heilbehandlung sind nur dann im nachgewiesenen Ausmaß, sohin ohne Abzug eines Selbstbehaltes, zu berücksichtigen, wenn sie mit der Behinderung in ursächlichem Zusammenhang stehen (Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 35 Rz 25; Doralt, EStG11, § 35 Tz 17). Dagegen können Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem Zusammenhang mit der Behinderung steht, nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG, also gekürzt um den Selbstbehalt nach Abs. 4, geltend gemacht werden (Hofstätter/Reichel, Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Stichwort "Behinderte").

Kosten der Heilbehandlung sind etwa Arztkosten, Spitalskosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapien und Medikamente (Hofstätter/Reichel, Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Stichwort "Behinderte").

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Ausgaben für die Lebensführung, nicht abgezogen werden.

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

Weiters dürfen die Ausgaben nicht unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen. Aus den vorgelegten Einkaufsbelegen der Supermärkte ist erkennbar, dass eine große Anzahl der Aufwendungen in keinem Zusammenhang mit den Erkrankungen steht. Dazu sei beispielhaft aus den einzelnen Rechnungen auf folgende Aufwendungen hingewiesen:

Merkur 2.12.2013: Clever Eistee, Coca Cola, usw.

Hofer KG 2.12.2013: Clementinen, Eistee, Wasser, Toastschinken, usw.

Penny 3.12.2013: Laugenstangerl, Bananen, Green Tea, usw.

Geko 4.12.2013: Kinder-Überraschungs Ei, NIMM 2 LOLLY, Servietten, Schogetten, Goldaugen Rindssuppe, Uncle Bens Risi Bisi, usw.

Müller 5.12.2013: Haribo Smiling, usw.

McDonald's Burger, ...

Merkur 5.12.2013: Estragon Senf, Müllsäcke, Milka Alpenmilch, usw.

Aus dieser beispielhaften Aufzählung ist erkennbar, dass Aufwendungen für Lebensmittel (und Haushaltsartikel) enthalten sind, die nicht als Diäternährung einzustufen sind, sondern Nahrungsmittel darstellen, welche aber ebenso von gesunden Personen gekauft und verzehrt werden. Es handelt sich dabei um keine Diätlebensmittel.

Da ein pauschaler Betrag von monatlich 1.200 Euro nicht vorgesehen ist und die Ausgaben für Lebensmittel unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 zu subsumieren sind, kann eine Anerkennung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht erfolgen.

Die Apothekenrechnungen in Höhe von 73,90 Euro (31,65 und 42,25) wurden berücksichtigt."

Im Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht vom 1. Dezember 2014 wird wie folgt ausgeführt:

"Ich beantrage die Beschwerde über den Einkommensteuerbescheid vom 14. Oktober 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Begründung:

Im korrigierten Einkommensteuerbescheid vom 18. November 2014 wird die Anerkennung meiner nachgewiesenen Krankheitskosten - außergewöhnliche Belastung - in der Gesamthöhe von € 14.400,- mit nachfolgender Begründung - auszugsweise - abgewiesen:

‘Da ein pauschaler Betrag von monatlich 1.200 Euro nicht vorgesehen ist und die Ausgaben für Lebensmittel unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 zu subsumieren sind, kann eine Anerkennung dieser Aufwendung als außergewöhnliche Belastung nicht erfolgen.’

Im Gegensatz dazu liegt Ihrem Amt ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen an das Bezirksgericht AB unter der Aktenzahl AZ xy GUTACHTEN-Bf.V1, vor.

In diesem Gutachten heißt es wortwörtlich - ebenfalls auszugsweise:

‘Da bei Frau Bf.V2 eine sehr hohe Ess-Brechattackenfrequenz (3-5x/Tag) vorliegt kann von einem finanziellen Mehraufwand in der Beschaffung von Nahrungsmitteln von bis zu 250€/Woche und somit ca. 1000€/monatlich ausgegangen werden. ...

insgesamt besteht daher aus psychiatrischer fachärztlicher Einschätzung ein krankheitsbedingter monatlicher Mehraufwand von bis zu 1200€.”

Diese Feststellungen betreffen ausschließlich Mehraufwendungen für meine Person, nicht jedoch, wie ebenfalls in der Begründung erwähnten § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, ‘für den Unterhalt von Familienangehörigen aufgewendeten Beträge für Lebensführung.’ Dies geht aus dem Gesamtgutachten eindeutig hervor.

Da die Begründung des Einkommensteuerbescheides vom 18. November 2014, siehe oben, nicht mit dem vorgelegten, gerichtlich anerkannten Sachverständigengutachten in Einklang zu bringen ist, in dieser Begründung zwar das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 betreffend Lebensmittel angeführt, nicht jedoch der nachgewiesene Mehraufwand an Lebensmittel, der im Gerichtsgutachten eindeutig als Krankheitskosten und somit als finanziell außergewöhnliche Belastung festgestellt ist, anerkannt wird, beantrage ich die Vorlage der Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung. Es erscheint unverständlich, dass ein eindeutiges Gutachten zwar von den Gerichten bis in die oberste Instanz, nicht aber von der Finanzbehörde anerkannt wird.”

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die aufgrund der Erkrankung (Bulimie) der Bf. erhöhten Aufwendungen für Lebensmittel als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 anerkannt werden können.

Im vorgelegten psychiatrischen Gutachten der Universitätsklinik für Psychiatrie und Psychotherapie am AKH in Wien vom 9.8.2010 betreffend die Bf. wird - soweit im gegenständlichen Verfahren von Relevanz - wie folgt ausgeführt:

“ ... Das Gutachten soll zu folgenden Fragen Stellung nehmen.

1. Ist Frau Bf.V3 in ihrer Arbeitsfähigkeit eingeschränkt und in welchem Ausmaß bzw. welche genaue gesundheitlichen Probleme beeinträchtigen ihre Arbeitsfähigkeit.
2. In welchem Ausmaß entstehen ihr, laut Ihrer Erfahrung im speziellen Fall monatlich krankheitsbedingte unbedingt nötige Aufwendungen.

3. Aus welchen Posten setzen sich diese Kosten im allgemeinen zusammen und welcher jeweiliger Höhe (Lebensmittel, Haushaltsartikel, Zahnsanierung, usw.)? Um eine genaue betragsmäßige Einschätzung wird ersucht. ...

Diagnosen zum Untersuchungszeitpunkt:

- Posttraumatische Belastungsstörung (ICD-10: F43.1)
- Dissoziative Störung (ICD-10: F44)
- Persönlichkeitsstörung vom Borderline-Typus (ICD-10: F60.3)
- Bulimia nervosa (ICD-10: F50.2)
- Enuresis (ICD-10: F98.0)
- Enkopresis (ICD-10: F98.1)
- Angst- und Panikstörung (ICD-10: F41.0)
- Antrumgastritis (ICD-10: K29.0)
- Dumping Hypoglykämie (ICD-10: E 16.2)

IV Zusammenfassung und Gutachten:

...

Zu den vom Gericht aufgeworfenen Fragen nehmen wir wie folgt Stellung:

Ad1: ...

Aus psychiatrisch fachärztlicher Sicht ist eine Arbeitsfähigkeit aufgrund der komplexen Symptomatik nicht gegeben. Die Arbeitsfähigkeit ist insbesondere durch das Auftreten von 3-5 Ess-Brechattacken mit teilweiser Enuresis und Enkopresis (Harninkontinenz und unkontrolliertes Einkotzen) sowie dem Auftreten von ca. 2 Panikattacken pro Woche mit ausgeprägtem sozialem Vermeidungsverhalten stark eingeschränkt. Eine zusätzliche Einschränkung in der Arbeitsfähigkeit ist durch die objektivierbare Konzentrations- und Aufmerksamkeitsverminderung gegeben. Als weitere einschränkende Faktoren lassen sich die verminderte Frustrationstoleranz und die Störung der Vitalgefühle mit einhergehendem selbstverletzenden Verhalten benennen.

Ad2: In welchem Ausmaß entstehen ihr, laut Ihrer Erfahrung im speziellen Bereich monatlich krankheitsbedingte unbedingt nötige Aufwendungen.

Aus psychiatrischer fachärztlicher Sicht ist mit folgenden erhöhten finanziellen Aufwendungen im Rahmen einer Bulimia nervosa zu rechnen:

Aufgrund des regelmäßigen Ess-Brechverhaltens kann von einem erhöhten finanziellen Aufwand in der Beschaffung von Nahrungsmitteln ausgegangen werden. Diesbezüglich findet sich in der einschlägigen Fachliteratur ein wöchentlicher Mehraufwand von bis zu 50% für den Kauf von Nahrungsmitteln und (siehe Crow et al. 2009, Int. J Eat. Disord. 42:81:83). Im Rahmen dieser Studie zeigt sich ein wöchentlicher Mehraufwand von ca. 40 €/Woche (bei Gesamtkosten für Nahrungsmittel von ca. 90€) bei einer Frequenz von ca. 5 Ess-Brechattacken/Woche. Weiters entstehen aufgrund des komplexen Beschwerdebildes von Frau Bf.V4 weitere unbedingt nötige Aufwendungen in Form von Medikamentenkosten.

Ad3: Aus welchen Posten setzen sich diese Kosten im allgemeinen zusammen und welcher jeweiliger Höhe (Lebensmittel, Haushaltsartikel, Zahnsanierung, usw.)? Um eine genaue betragsmäßige Einschätzung wird ersucht.

Da bei Frau Bf.V4 eine sehr hohe Ess-Brechattackenfrequenz (3-5x/Tag) vorliegt kann von einem finanziellen Mehraufwand in der Beschaffung von Nahrungsmitteln von bis zu 250€/Woche und somit ca. 1000 € monatlich ausgegangen werden.

Weiters kann von einer monatlichen Belastung durch Medikamentenkosten von ca. 30-40€/Monat ausgegangen werden.

Zusätzlich besteht bei langjähriger Erkrankung an Bulimia nervosa eine deutliche Schädigung der Zähne bzw. des gesamten Mundraumes (siehe Lo Russo et al. Oral Dis. 2008 Sep; 14(6):479-84). Zusätzliche Kosten für eine Zahnsanierung können daher entstehen und können, wie vom Heilkostenplan von DDr. XX ersichtlich, bis zu 2900€ betragen. Eine genaue Einschätzung der realen Kosten ist erst nach Kenntnis der Kostenübernahme durch die Krankenkasse möglich.

Weitere krankheitsbedingte Aufwendungen für Hygieneartikel und regelmäßige Reparaturen können aus psychiatrisch fachärztlicher Sicht mit ca. 100€/Monat beziffert werden.

Ingesamt besteht daher aus psychiatrisch fachärztlicher Einschätzung ein krankheitsbedingter monatlicher Mehraufwand von bis 1200€."

In der fachärztlichen Stellungnahme des behandelnden Facharztes Dr. AC, Facharzt für Psychiatrie und Neurologie vom 24. Juni 2015 wird bestätigt, dass die Symptomatik gegenüber dem Gutachten des AKH aus dem Jahre 2010 "vollinhaltlich ident" ist und geht das erkennende Gericht davon aus, dass dies auch für die streitgegenständlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bulimieerkrankung der Bf. für das Jahr 2013 zutrifft.

§ 34 EStG 1988 lautet - auszugsweise zitiert - wie folgt:

"(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 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
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.".

Krankheitskosten

Eine außergewöhnliche Belastung ist im Falle von Krankheitskosten gegeben. Diese erwachsen dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Das gilt allerdings nach der hg. Rechtsprechung nur für solche Krankheitskosten, die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbunden sind (vgl. das Erkenntnis vom 23. Mai 1996, 96/15/0018 u. VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109).

Es genügt jedoch, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen, d.h. zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden (vgl. Jakom/Baldauf, 2015, § 34 Tz 90 Stichwort "Krankheitskosten").

Kosten für alternative oder homöopathische Präparate stellen dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn ihre durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit durch ärztliche Verordnung nachgewiesen wird. 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 vom 23.6.1996, 95/15/0018).

Das angeführte psychiatrische Gutachten vom 9.8.2010 verordnet den aus dem regelmäßigen Ess-Brechverhalten resultierenden Lebensmittelbedarf nicht. Es liegt aber

auch keine Empfehlung in dieser Hinsicht vor, sondern es wird festgestellt, dass aus psychiatrisch fachärztlicher Sicht aufgrund des regelmäßigen Ess-Brechverhaltens im Zusammenhang mit einer Bulimia nervosa von einem erhöhten finanziellen Aufwand in der Beschaffung von Nahrungsmitteln ausgegangen werden kann.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes ist das vorgelegte psychiatrische Gutachten als Nachweis für die medizinische Notwendigkeit der in Rede stehenden Aufwendungen geeignet. Es wird daher festgestellt, dass die Bf. die medizinische Erforderlichkeit durch Vorlage des oben zitierten psychiatrischen Gutachtens konkret nachgewiesen hat.

Im Beschwerdefall wird daher von der Zwangsläufigkeit der als Krankheitskosten geltend gemachten Aufwendungen ausgegangen.

Das BFG geht aber noch aus einem weiteren Grund vom Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung hinsichtlich der im Zusammenhang mit einer Bulimieerkrankung angefallenen erhöhten Aufwendungen für die Beschaffung von Nahrungsmitteln aus.

Bulimie (Ess-Brech-Sucht, Bulimia nervosa) definiert sich (siehe www.netdoktor.at/krankheit/bulimie-7453) wie folgt:

"Ess-Brechsucht (Bulimie) ist eine Essstörung mit wiederholten Essanfällen. Charakteristisch sind hastiges, anfallartiges Verschlingen von großen Mengen kalorienreicher Nahrung und der anschließende Versuch, eine Gewichtszunahme zu verhindern. Dies geschieht meist durch Fasten über mehrere Tage oder durch sofortiges, selbst herbeigeführtes Erbrechen danach. Anfangs wird das Erbrechen mit der Hand ausgelöst, später ist es meist wie ein Reflex."

Der erhöhte Nahrungsmittelbedarf ist unmittelbares Symptom der Krankheit Bulimie. Dass dieser Nahrungsmittelbedarf über das hinausgeht, was gewöhnlich ist, liegt auf der Hand (außergewöhnlich). Es ist offenkundig, dass mit dem erhöhten Nahrungsmittelbedarf erhöhte Aufwendungen (Kosten) einhergehen.

Es sind daher - wie im Folgenden dargestellt - sämtliche Merkmale des § 34 EStG 1988 im streitgegenständlich Fall kumulativ gegeben.

Außergewöhnlichkeit

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie - bezogen auf das Kalenderjahr - höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst (eine "überwiegende Mehrzahl" ist nicht erforderlich). Auf die Außergewöhnlichkeit des - den Aufwand auslösenden - Ereignisses kommt es hingegen nicht an (VwGH 24.2.2000, 96/15/0197). Außergewöhnlich können nur Aufwendungen sein, die der Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen (BFH 19.5.95, III R 12/92, BStBl II 95, 774); sie dürfen nicht "gewöhnlich" sein, dh unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffen (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272).

Die Belastung durch die finanziellen Mehraufwendungen zur Beschaffung von Nahrungsmitteln aufgrund der Bulimieerkrankung der Bf. erfüllt das Tatbestandsmerkmal

der Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988, da sie der Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen.

Zwangsläufigkeit

Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des Einzelfalls (VwGH 30.1.2014, 2010/15/0191), und nicht in wirtschaftlicher oder gar in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen; der Steuerpflichtige darf sich dem Aufwand aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen können (VwGH 3.3.1992, 88/14/0011).

Tatsächliche Gründe sind in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst betreffen oder treffen, wie zB Krankheit (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109). Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss auch der Höhe nach gegeben sein (VwGH 20.6.1995, 92/13/0181). Inwieweit eine Aufwendung notwendig und angemessen ist, ist nicht nach den subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen, sondern nach den objektiven Umständen zu entscheiden (VwGH 14.1.1992, 91/14/0243).

Die Bf. kann sich aus tatsächlichen Gründen dem streitgegenständlichen Aufwand nicht entziehen, da aus ihrer Erkrankung an Bulimie und des daraus resultierenden regelmäßigen Ess-Brechverhaltens von einem erhöhten finanziellen Aufwand in der Beschaffung von Nahrungsmitteln ausgegangen werden muss (zur medizinischen Bestätigung des Vorliegens der Erkrankung und ihrer Folgen siehe abermals das angeführte Gutachten des AKH vom 9.8.2010).

Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Dass die erhöhten finanziellen Aufwendungen zur Beschaffung von Nahrungsmitteln die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bf. beeinträchtigen, ergibt sich daraus, dass sie den vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigen (siehe das Berechnungsblatt hinsichtlich Einkommensteuer 2013 im Anhang).

§ 20 Abs. 1 lautet - auszugsweise zitiert - wie folgt:

"(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. ...
3. Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 können nicht als Sonderausgaben (§ 18), Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 5 können weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung (§ 34) abgezogen werden. Im übrigen können die bei den einzelnen Einkünften nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden."

Die außergewöhnliche Belastung dient der Berücksichtigung von Aufwendungen der privaten Lebensführung. § 20 Abs. 1 kann der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung folglich nicht entgegenstehen (VwGH 16.10.2002, 98/13/0179). § 20 Abs. 3 Satz 2 stellt dies klar (Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 34 Rz 1).

Dem Vorbringen des Finanzamtes, es könnten keine Aufwendungen für Lebensmittel als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, da diese gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 EStG Kosten der privaten Lebensführung darstellten, ist daher zu erwidern, dass erstens § 20 Abs. 1 EStG 1988 der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung nicht entgegensteht, zweitens mit der Anschaffung und dem Verbrauch von Lebensmitteln, die in der Folge wieder erbrochen werden, kein Gegenwert geschaffen wird, und weiters die Aufwendungen nicht Ausfluß der privaten Lebensführung sind, sondern ihre Ursache in der Erkrankung der Beschwerdeführerin finden. Dazu liegt eine Bestätigung durch ein psychiatrisches Gutachten der Universitätsklinik für Psychiatrie und Psychotherapie und damit eine ärztliche Diagnose der Erkrankung, sowie eine entsprechende ärztliche Bescheinigung vor, in der dargelegt wird, dass erhöhte Aufwendungen für Nahrungsmittel der Bf. aus ihrer Erkrankung resultieren.

Schätzung

§ 184 BAO eröffnet die Möglichkeit zur Schätzung auch in den Fällen des § 34 EStG, wenn der Steuerpflichtige das Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen zwar dem Grunde, nicht aber der Höhe nach beweisen kann (vgl. VwGH 27.02.2008, 2004/13/0116 mit Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III C, Tz 5 zu 34 Abs. 1).

Der finanzielle Mehraufwand für die Beschaffung von Lebensmitteln ist dem typischen Erscheinungsbild der Krankheit (Bulimie) geschuldet und damit eine objektiv gegebene Tatsache.

Mangels anderer Anhaltspunkte werden zur Schätzung der Höhe nach die im zitierten psychiatrischen Gutachten angeführten Werte aus der psychiatrisch fachärztlicher Praxis herangezogen:

"Da bei Frau Bf.V4 eine sehr hohe Ess-Brechattackenfrequenz (3-5x/Tag) vorliegt kann von einem finanziellen Mehraufwand in der Beschaffung von Nahrungsmitteln von bis zu 250€/Woche und somit ca. 1000 € monatlich ausgegangen werden.

Weiters kann von einer monatlichen Belastung durch Medikamentenkosten von ca. 30-40€/Monat ausgegangen werden.

Weitere krankheitsbedingte Aufwendungen für Hygieneartikel und regelmäßige Reparaturen können aus psychiatrisch fachärztlicher Sicht mit ca. 100€/Monat beziffert werden."

Im angeführten psychiatrischen Gutachten werden die Aufwendungen der Bf. aus der streitgegenständlichen Erkrankung daher mit bis zu € 1.200,00 pro Monat geschätzt. Diese Schätzung beruht auf Erfahrungswerten aus der psychiatrisch fachärztlichen Praxis und es bestehen daher keine Bedenken, bei der Schätzung der als außergewöhnliche

Belastung abzugsfähigen Kosten, auf diese Erfahrungswerte zurückzugreifen. Das erkennende Gericht sieht diese Schätzung als nachvollziehbar und schlüssig an und wird ein krankheitsbedingter monatlicher Mehraufwand von € 1.200,00 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Da Einkäufe im Supermarkt eine Vielzahl von Produkten betreffen und eine genaue Zuordnung der Einkäufe zu den krankheitsbedingten Mehraufwendungen auf Abgrenzungsschwierigkeiten trifft, war daher eine exakte Nachweisführung nicht möglich. Bei der Ermittlung der Höhe der krankheitsbedingten Mehraufwendungen war daher auf eine Schätzung zurückzugreifen.

Den Ausführungen des Finanzamtes, wonach die Bf. die Aufwendungen für erhöhte Lebensmittelkosten nicht belegmäßig nachgewiesen hat, und schon deshalb diese Kosten keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können, ist entgegenzuhalten, dass - wie bereits ausgeführt - § 184 BAO die Möglichkeit zur Schätzung auch in den Fällen des § 34 EStG, wenn der Steuerpflichtige das Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen zwar dem Grunde, nicht aber der Höhe nach beweisen kann, ermöglicht (vgl. VwGH 27.02.2008, 2004/13/0116 mit Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III C, Tz 5 zu 34 Abs. 1). Das Anknüpfen an Erfahrungswerten im Rahmen einer Schätzung ist gängige Praxis. Dass die in der psychiatrisch fachärztlichen Praxis gewonnenen Erfahrungswerte nicht zutreffen würden, hat das Finanzamt nicht aufgezeigt.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur gegenständlich entschiedenen Frage, ob und inwieweit erhöhte Aufwendungen für Lebensmittel bei einer Bulimieerkrankung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, fehlt. Daher ist eine Revision zulässig.

Wien, am 7. Juli 2015

