



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Andrea Proidl, Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Franz Josef Groß über die Berufung der Bw., vom 14. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 14. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 nach der am 19. Oktober 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Angestellte. Die berufungsgegenständlichen außergewöhnlichen Belastungen (a.g.B.) für Kosten betreffend die Tochter der Bw. wurden erstmalig im Zuge der Berufung geltend gemacht.

- **Die Bw. brachte gegen den ursprünglichen Veranlagungsbescheid elektronisch eine Berufung ohne Begründung ein.**
- **Daraufhin erließ das Finanzamt (FA) einen Mängelbehebungsauftrag wie folgt:** Die Berufung vom 14.02.2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 14.01.2010 weise hinsichtlich des Fehlens eines Inhaltserfordernisses gem. § 250 Abs. 1 BAO, und zwar einer Begründung, einen Mangel auf. Es wurde vom Finanzamt

die Behebung der Mängel unter Fristsetzung aufgetragen, widrigenfalls die Berufung als zurückgenommen gelte.

In Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages teilte die Bw. mit, dass im Zuge der Steuererklärung irrtümlich keine Angaben über die außergewöhnlichen Belastungen gemacht wurden.

**Das Finanzamt führte folgendes Vorhaltsverfahren durch:**

Unterhaltsleistungen für Kinder würden grundsätzlich - je nach Voraussetzung (§ 34 Abs. 7 Z 1 und Z 2 EStG 1988) - durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag abgegolten. Grundsätzlich dürfe ab der Volljährigkeit des Kindes nach § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 keine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Für die Anerkennung v. Krankheitskosten als a.g. Belastung (a.g.B.) sei erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliege, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehe und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstelle. Nicht abzugsfähig seien daher Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. In diesem Zusammenhang würde die Bw. ersucht ärztliche Bestätigungen vorzulegen, **dass nachweislich eine Krankheit vorgelegen habe und dass taugliche Maßnahmen zur Heilung vorgenommen** werden würden. Von den angefallenen Aufwendungen seien Kostenersätze aus einer gesetzlichen bzw. freiwilligen Krankenversicherung abzuziehen. A.g. Belastungen seien in dem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden seien.

Folgende **Vorhaltsbeantwortung** wurde übermittelt:

**Da die Tochter der Bw. im Jahr 2005 zu niedrige Einkünfte gehabt habe, um die gesundheitlichen Untersuchungen und Therapien selbst zu finanzieren, habe die Bw. sie unterstützt.**

Anbei fände das Finanzamt die Kopien der gewünschten Unterlagen.

Bzgl. der Zahlung vom 22.12.2010 an die Firma1 GmbH in Höhe EUR 1.500,- für therapeutische Medikamente sei das angeforderte Rechnungsduplikat noch nicht eingelangt, da der Betrieb der Klinik1 seit Juli 2010 eingestellt worden sei.

Da sich ein Summierungsfehler eingeschlichen haben dürfte, betrage die Summe der Rechnungsbeträge nun EUR 8.396,11 statt EUR 8.418,27.

Zusätzlich wurden € 1.646,89 km-Gelder geltend gemacht.

Es wurden zahlreiche Rechnungen hinsichtlich diverser Untersuchungen vorgelegt (zB Bl 32 / HA umfangreiches Beratungsgespräch [Klinik in Deutschland]); Bl. 38

Labordiagnostik/Deutschland (Untersuchungsmaterial Stuhl); Bl. 39 Laborrechnung : darunter Blutbild, CRP (C-Reaktives Protein usw.); Bl. 49 (Klinik wie Bl. 32: Beratung auch mittels Fernsprecher); Bl. 43: Arzt für Radiologie (A.): Untersuchung am 18.7.2005: Ausschluss

Rezidiv oder Metastasierung: Untersuchungsergebnis-Unauffälliges Ganzkörper-PET (Positronenemissionstomographie) ohne Anhalt für Metastasierung.

Untersuchung vom 18.07.2005: "*Klinische Angaben oder Fragestellung: Melanom an der re. Stirn, Ausschluss Rezidiv oder Metastasierung:*

Im gesamten Körper besteht eine regelrechte Aktivitätsverteilung ohne Herdbefunde.

*Beurteilung:* Unauffälliges Ganzkörper-PET ohne Anhalt für eine Metastasierung."

**Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde begründet wie folgt:**

*Auf Grund der Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z.5 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen der Z. 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung absetzbar.*

*Unterhaltsleistungen sind gem. Z. 1 für Kinder durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag abgegolten, gem. Z. 2 für Kinder, die nicht im gemeinsamen Haushalt leben und für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht, Leistungen des gesetzlichen Unterhalts durch den Unterhaltsabsetzbetrag.*

*Nur im Fall der Z.4, also Unterhaltsleistungen, die zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger, also dem Kind, selbst auch abzugsfähig wären, stellt sich die Frage, ob diese aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen erwachsen sind (etwa Krankheitskosten des Kindes). Nur solche Unterhaltsleistungen wären auch für volljährige Kinder als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.*

*Im Ergänzungsersuchen v. 18.10.2010 sei die Bw. darauf hingewiesen worden, dass es für die Anerkennung v. Krankheitskosten als a.g. Belastung erforderlich sei, dass nachweislich eine Krankheit vorliege und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit vorgenommen werden würde, andernfalls die Aufwendungen bzw. Ausgaben keine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 darstellen.*

*Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig seien daher Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten (Präventivmaßnahmen wie z.B. B. Labordiagnostik v. 04.03.2005) sowie für die Erhaltung der Gesundheit, so beispielsweise Vorsorgeuntersuchungen (z.B. PET-Untersuchung v. 18.07.2005). Dementsprechend finden Krankheitskosten die bloß mittelbar mit der Krankheit zusammenhängen keine steuerliche Berücksichtigung.*

*Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. **Demnach erwächst eine Belastung nicht zwangsläufig, wenn sie eine unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.***

*Die Bw. habe in der Beantwortung des o.a. Ergänzungersuchens - wie bereits in der Beantwortung des Mängelbehebungsersuchens v. 30.08.2010 - eine Vielzahl von Arztrechnungen vorgelegt, aus denen nicht hervorgeht, **um welche Krankheit es sich bei der Tochter handle bzw. gehandelt habe, und in welchem Zusammenhang diese Untersuchungen, (Labor-)Tests bzw. Diagnosen, etc. mit einer Krankheit stünden.***

*Des Weiteren seien zu allen vorgelegten Rechnungen keine Kostenersätze aus der gesetzlichen Krankenversicherung geleistet worden, weshalb es naheliegend erscheine, dass sich die Tochter der Bw. aus freien Stücken entschlossen habe, derartige Untersuchungen durchzuführen, und sich daraus für die Bw. **keine Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen ergäbe.***

*Aufgrund der vorliegenden mangelnden Zwangsläufigkeit der im Rahmen der Berufung nachträglich geltend gemachten Aufwendungen für die Arztkosten der Tochter, konnten diese nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, da aus der Aktenlage nicht hervorgehe, ob es sich um eine Krankheit handle bzw. wenn doch, um welche es sich handle bzw. gehandelt habe, und ob die vorgelegten Rechnungen dementsprechend als taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung einer Krankheit angesehen werden könnten.*

#### **Im Vorlageantrag führte die Bw. ergänzend aus wie folgt:**

Die Krankheitskosten ihrer Tochter im Jahr 2005 seien durch die Diagnose eines malignen Melanoms vom 15.12.2004 entstanden.

Die Übernahme der Aufwendungen für die Krankheitskosten ihrer damals nicht mehr unterhaltsberechtigten Tochter stelle für sie eine sittliche Verpflichtung dar, die ihr iSd. § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig erwachsen sei (siehe UFSW, GZ RV/0205-W/06 vom 31.03.2006).

Die Krankheitskosten seien einerseits durch ärztliche Therapien (basierend auf dementsprechenden medizinischen Laboruntersuchungen) und andererseits durch das Diagnoseinstrument PET, **das bei ihrer Tochter jährlich durchgeführt und ab dem Jahr 2008 zur Gänze von der NÖGKK getragen werden würde, entstanden.**

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

##### **▪ Außergewöhnliche Belastung**

**§ 34.** (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.

.....

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie ggf. den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind,
  - das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und
  - für das weder der Steuerpflichtige noch der mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebende (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat und
  - das sich im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes aufhält,
 sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 abgegolten.

•

•

•

**4.**

**Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.**

•

•

•

**Von der Bw. wurden insgesamt € 8.396,11 plus o.a. km-Gelder geltend gemacht.**

Unterhaltsleistungen für Kinder sind grundsätzlich mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag bzw. Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

Eine Ausnahme von der Nichtabzugsfähigkeit sieht § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 vor. Dieser Bestimmung zufolge sind Unterhaltsleistungen insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von

Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Es ist daher berufsgegenständlich zu prüfen, ob die Aufwendungen für die Diagnose-Untersuchungen als **Krankheitskosten** – der typische Anwendungsfall des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 – abzugsfähig sind. Unter **Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert.**

**Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats sind Aufwendungen für Gesundheitsvorsorge nicht als Krankheitskosten abzugsfähig (s. auch UFS 21.4.2010, RV/3125-W/09).**

**So stellen etwa die Aufwendungen für eine Gebärmutterhalskrebsimpfung als Maßnahme zur Vorbeugung einer Erkrankung keine Krankheitskosten dar.**

Obwohl die HPV-Impfung im österreichischen Impfplan enthalten ist, liegen dennoch keine berücksichtigungsfähigen außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG 1988 – wie bei vielen (freiwilligen) Gesundheitsvorsorgemaßnahmen – vor.

- Nicht abzugsfähig sind somit nach Ansicht des UFS wie auch nach herrschender Lehre und Rechtsprechung demgemäß etwa **Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten** (z. B. prophylaktische Schutzimpfungen, vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG [1. 6. 2009] § 34 Anm. 78, „Krankheitskosten“) und zur **Erhaltung der Gesundheit** (vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG<sup>2</sup> [2009] § 34 Tz. 90, „Krankheitskosten“, unter Hinweis auf VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Da auch kein weiterer Ausnahmefall von der grundsätzlichen Nichtabzugsfähigkeit von Unterhaltsaufwendungen vorliegt, kann dem Berufungsbegehren hinsichtlich der Anerkennung der Aufwendungen für **die (hauptsächlich) diagnostischen Untersuchungen** in berufsgegenständlichem Fall als außergewöhnliche Belastung nicht gefolgt werden.

**Zusammenfassend wird ausgeführt: Generell wird im österreichischen Steuerrecht die Meinung vertreten, dass sich die Kosten für die Vorbeugung von Krankheiten steuerlich nicht auswirken. Beispielsweise ist eine Impfung eine Immunisierung des Körpers gegen verschiedene Infektionskrankheiten. Durch die Impfung im Körper werden dann Antikörper gebildet, damit eine Krankheit, mit deren Erregern der Mensch eventuell in Kontakt kommt, gar nicht erst entsteht. Somit entstehen auch keine Kosten im steuerlich relevanten Bereich. Während die Sozialversicherung – etwa mit der Finanzierung einer jährlichen Gesundenuntersuchung – auch Vorsorgemaßnahmen unterstützt, führt steuerrechtlich nach heute einhelliger österreichischer Lehre die Vorbeugung einer Krankheit nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung, wenngleich auch hier die Annahme einer Zwangsläufigkeit nicht denkunmöglich wäre und bei Krankheiten Außergewöhnlichkeit stets angenommen wird.**

**Daher kann auch aus den diesbezüglichen Ausführungen der Bw., dass das Diagnoseinstrument PET, das bei ihrer Tochter jährlich durchgeführt werden würde, ab dem Jahr 2008 zur Gänze von der NÖGKK getragen werden würde, für das Berufsbegehren nichts gewonnen werden.**

**Das Gleiche gilt laut Ansicht des UFS bei (Krebs)Vorsorgeuntersuchungen, dies auch nach bereits einmal erfolgter erfolgreicher Operation eines Melanoms.**

Daran ändert auch nichts, dass von der Bw. behauptete (aber von der Bw. außer einer Therapie zur Stärkung des Immunsystems [€ 2.500,--; ohne nähere Erläuterungen, im Zusammenhang mit welcher speziellen Krankheit diese Therapie konkret stehe] nicht nachgewiesene) Therapien allenfalls (in Anschluss an die diagnostischen Untersuchungen) durchgeführt worden seien. **Kosten von Therapien wurden außer einer Therapie zur Immunsystemstärkung (s. Bl. 36/HA, unten nochmals angeführt) weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht und im Berufungsjahr auch nicht als Ausgaben geltend gemacht. Die von der Bw. beantragten außergewöhnlichen Belastungen betreffen hauptsächlich Diagnoseausgaben, die wie oben ausführlich begründet keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen.**

Betreffend die Zahlung vom 22.12.2005 (Klinik1 Bl. 31, Bl. 50 Banküberweisung) in Höhe von € 1.500,00 wurde bis dato **von der Bw. keine Faktura nachgereicht, zumal – wie die Bw. im Schreiben vom 23. Nov. 2010 angeführt hat - die Klinik1 seit Juli 2010 eingestellt worden sei.**

**Trotz der ausführlichen Begründung in der Berufungsvorentscheidung (datiert mit 1.12.2010) wurde die diesbezügliche Rechnung nicht nachgebracht und kein Nachweis hinsichtlich der ärztlichen Leistung betreffend dieses Fakturenbetrages erbracht.** Im Zuge des Vorlageantrages wurden aufgrund der abweisenden Berufungsvorentscheidung lediglich der Operationsbericht des AKH Wien vom 15.12.2004 und der Ordinationsbericht des AKH Wien vom 12.1.2005 sowie der Befundbericht vom AKH Wien vom 17.12.2004 und vom 19.1.2005 vorgelegt.

Auch aus der Faktura C. (oben bereits angeführte Immuntherapie) über € 2.500,00 (Bl. 36/ Hauptakt [HA]) **geht nicht hervor, welche spezifische Krankheit mit dieser Therapie behandelt wird.**

**Die übrigen Fakturen betreffen Diagnose (PET, Labors und einige Beratungsgespräche ohne nähere Angaben, welche spezifischen Krankheiten diese Gespräche betreffen).**

**Trotz der ausführlichen Begründung in der BVE, dass diese Kosten im Bezug auf Untersuchungen, Labortests bzw. Diagnosen ohne Angaben darüber, wegen welcher aktuell bestehenden Krankheit der Tochter diese Untersuchungen durchgeführt wurden bzw. welche aktuell bestehende Krankheit der Tochter zu behandeln war, nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind, wurden bezüglich der geltend gemachten Ausgaben nach der Berufungsvorentscheidung keine diesbezüglichen Angaben nachgereicht bzw. Nachweise vorgelegt.**

**Insgesamt mangelt es an der unabdingbaren Voraussetzung der Zwangsläufigkeit für die von der Tochter der Bw. in Anspruch genommenen ärztlichen Leistungen (überwiegend diagnostische Untersuchungen [PET, Blutuntersuchungen etc.], da sich die Tochter der Bw. zur Inanspruchnahme dieser Leistungen aus freien Stücken entschlossen hat. Klarstellend wird ausgeführt, dass nicht alle Ausgaben, die durchaus sinnvoll erscheinen mögen, als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd abgesetzt werden können.**

Aus verwaltungsökonomischen Gründen **ist daher weiters nicht mehr zu prüfen, ob tatsächlich eine sittliche Verpflichtung iSd § 34 EStG 1988 idGF für die Bw. vorliegt, die gegenständlichen Ausgaben für ihre damals 28-jährige Tochter mit akademischer Ausbildung überhaupt zu übernehmen.** Bei Fehlen der diesbezüglichen sittlichen Verpflichtung würde bereits aus diesem Grund keine Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG vorliegen, weshalb schon allein aus diesem Grund die gesetzlichen unabdingbaren Voraussetzungen für das Vorliegen von außergewöhnlichen Belastungen nicht erfüllt wären.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Oktober 2011