



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 machte der Berufungswerber (Bw.) neben den Kinderbetreuungskosten für seinen Sohn M in der Höhe von € 2.193 den Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 (im Folgenden BMF-VO) sowie zusätzliche, aus der Behinderung seines Sohnes erwachsende, Kosten gemäß § 4 der BMF-VO in der Höhe von € 14.862,47 als außergewöhnliche Belastung geltend.

Mit Ergänzungersuchen vom 23. Februar 2011 ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer Aufstellung sowie von Belegen betreffend die hohen zusätzlichen Kosten und die Kinderbetreuungskosten für den Sohn des Bw.

Mit Eingabe vom 25. Februar 2011 übermittelte der Bw. eine Kostenaufstellung sowie eine Gesamtaufstellung mit Teilbelegen. Er legte auch einen Arztbrief der Universitätsklinik für Kinder- und Jugendheilkunde bei, in welchem bestätigt wird, dass der Sohn des Bw. seit seiner Geburt an Mukoviszidose (Cystische Fibrose) leide und in regelmäßiger Betreuung der Spezialambulanz stehe. Zur erfolgreichen Behandlung seiner Erkrankung benötige er mehrmals täglich durchzuführende Inhalationen und spezielle Atemübungen zur Lockerung und Verflüssigung seines zähen Lungensekretes sowie eine tägliche Medikamententherapie, einerseits zur Behandlung der Veränderung der Lunge, andererseits zur Verbesserung der Verdauungsstörung. Ein Meeraufenthalt wirke sich bei diesen Patienten besonders günstig aus, da durch die salzhaltige Luft eine Verflüssigung und Lockerung des zähen Sekretes erreicht werden könne und auch die Beschwerden des Nasennebenhöhlensystems durch die stete Meerluftinhalation deutlich bessert würden. Der gesundheitliche Nutzen eines Meeraufenthaltes sei jedoch nur bei längerem Aufenthalt erwiesen, weswegen der Familie des Bw. dringend geraten werde, einen fünfwochigen Aufenthalt zu planen.

Die **Jahresabrechnung Teil 1** betreffe Arzt, Medikamente, Therapiekosten, Kurkosten, Gerätekosten sowie Ausbildungskosten für die Bowentherapie zur Selbstanwendung, wobei hier nur die Module in der Aufstellung seien, die direkt im Zusammenhang mit der Krankheit stünden und nicht die Anatomiekurse oder Erste Hilfe Kurse. Nachdem die Bowentherapie die medizinischen Indikationen wesentlich verbessert hätten, habe der Bw. durch eine langfristige ROI Rechnung entschieden, das selbst zu lernen, um kontinuierlich Nutzen für seinen Sohn zu generieren. Diese Entscheidung sei auch richtig gewesen, da infolge bakterieller Infektion seit Oktober wieder dreimal täglich Inhalationstherapie und Physiotherapie angewandt werden müsse und zusätzliche auswärtige Therapie in diesem Fall nicht mehr durchführbar sei. Auch seit der aktuellen stationären Spitalsaufnahme am 15. Februar 2011 sei es dem Bw. dadurch möglich, Therapiemaßnahmen durchzuführen, da das Spitalssystem dies nicht einmal bei stationärer Aufnahme effizient gewährleisten könne.

Die **Jahresabrechnung Teil 2** betreffe zum einen kilometerabhängige Therapiekosten, wobei der obere Block die eigenen Kilometerkosten laufend und einmalig jene für einen Therapieaufenthalt auf die Insel Föhr inklusive Seminar beträfen. Zum anderen seien darin auch die Kilometerkosten der Mutter des Bw. enthalten, da auch sie die Physiotherapie und Inhalationstherapie beim Sohn des Bw. durchführe, da der Bw. und seine Ehegattin dies allein nicht täglich bewerkstelligen könnten.

Die **Teilbelege 1** würden die ärztliche Bestätigung für den Therapieaufenthalt, Beispiel für MOKI-Rechnungen, Privatrezepte, Kurkosten Haus, Anreise, Schiff, sonstige Rechnungen, Beispiele Kindergartenbeitrag, Wasseranalyse im Haus nach Empfehlung des AKH zur

Sicherstellung, dass die bakteriell verursachten Verschlechterungen nicht durch eine Quelle im Haus des Bw. ausgelöst worden sei, betreffen.

Die **Teilbelege 2** würden eine Wahlarztrechnung, Rezepte und Beständigbeispiele, Beispiel der Refundierung von Dr. U., Beständig, Beispielhonorarnote von Frau W. und Detailaufstellungen betreffend Kinderbetreuung durch Frau W. und Beispielhonorarnote der Mutter des Bw. enthalten.

Frau W. werde wegen der aktuellen Familiensituation (Behinderung des Sohnes des Bw., Krankheiten von Familienmitgliedern) und der berufsbedingte Abwesenheiten des Bw. bzw. auch an Schließungstagen/Notbetriebstagen des Kindergartens benötigt.

Der **Teilbeleg 3** würde die Ausbildungskosten für die Bowen Therapie enthalten.

Mit Bescheid vom 7. April 2011 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2010 in der Höhe von € -3.740,19 fest. Dabei wurden bei den aus der Behinderung des Sohnes M resultierenden Kosten die Aufwendungen für das Klimagerät, die elektrische Kühlbox, das Trampolin, den Luftentfeuchter, die Trinkwasseruntersuchung, den Tisch für die alternative Behandlungsmethode Bowen, die Ausbildungskosten für die Bowentherapie, die Fahrtkosten sowie die sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Therapieaufenthalt in Föhr nicht berücksichtigt.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass er den Bescheid auf Grund der Anamnese seines Sohnes sowie der medizinischen Indikationen und der von der CF Ambulanz verordneten Therapie beeinspruchen müsse. Nachdem der Sohn des Bw. seit seiner vierten Lebenswoche unter ständiger ärztlicher Beobachtung stehe und der Bw. laufend die Therapie anpassen müsse, sei die Sichtweise des Finanzamtes nicht verständlich.

Den alternativmedizinischen Punkt erkenne der Bw. an, obwohl auch dies nicht gerechtfertigt sei, da immer mehr Schulmediziner einsehen müssten, dass diese Methoden in Kombination sehr gute Ergebnisse liefern würden. Zumindest steige für die Betroffenen nachweislich die Lebenserwartung.

Folgende Punkte würden aber hiermit beeinsprucht:

- 1) Alle angeführten **Kilometerkosten** (Ausnahme Föhr) seien Kosten, die in direktem Zusammenhang mit der mehrmals täglich vom Arzt verordneten Therapie und Arztbesuchen stünden.
- 2) Die **Wasseranalyse im Haushalt** sei vom AKH vermittelt und im Zuge der Bakterienbekämpfung am Wirt (der Sohn des Bw.) angeordnet worden, um

lungenschädigende Keime wie *Pseudomonas aeruginosa*, *Pseudomonas stutzeri*, *Stenotrophomonas maltophilia*, *Burkholderia cepacia* etc. im eigenen Haushalt ausschließen zu können. Besonders die Bakterie *Pseudomonas aeruginosa* führe nachweislich zu einer massiven Verschlechterung und löse Dauerpneumonie aus, die nur mehr durch eine Lungentransplantation beseitigt werden könne.

Der Bw. erklärt die Anamnese seines Sohnes, indem er Dr. Ch. E. und Prof. A. B., Universitätsspital Zürich, zitiert.

Da die *Pseudomonas* Erstinfektion des Sohnes des Bw. bereits im Alter von drei Monaten erfolgt sei, sei jede Therapiemaßnahme erforderlich und direkt lebensverlängernd, sofern nicht durch andere Umstände der Tod vorab eintrete. Des Weiteren sei der Krankheitsverlauf sehr individuell, aber wenn jemand zu den wenigen gehöre, die bereits in den ersten Monaten schlechten Voraussetzungen erhalten hätten, sei die Sichtweise des Finanzamtes nicht nachvollziehbar. Mit Studien sei auch das wesentlich höhere Mortalitätsrisiko gegenüber dem Durchschnitt der CFler nachgewiesen. Die Pneumonie durch *Pseudomonas* stelle die häufigste Todesursache bei CFlern dar.

3) Das **Trampolin** sei vom AKH verordnet worden, da damit die Sprungtherapie zur Lockerung des Schleims in der Lunge abgewickelt werde. Die WGKK trage hier im Gegensatz zur GKK Oberösterreich die Kosten nicht, dort würden hingegen sogar Rudergeräte zur Lungentherapie bezahlt. Für das Trampolin sei also die medizinische Indikation gegeben und habe nichts mit den modernen Geräten zu tun, die in manchen großen Gärten herumstünden.

4) **Kurkosten** betreffend Meeraufenthalte für Kinder würden von manchen Krankenversicherungsträgern in Österreich (z.B. BVA) weiterhin anerkannt und mit einem täglichen Zuschuss gefördert. Der Krankenversicherungsträger des Bw. fördere dies aus budgetärem Engpass jedoch seit dem Jahr 2004 nicht mehr, sondern nur noch für bereits im Berufsleben stehende Personen. Das Reizklima führe zu einer massiven Verbesserung der respiratorischen Symptome und die Frau des Bw. sei nicht freiwillig mit langer Hose und Wetterschutz zwei Stunden am Tag (5 Wochen) – auch bei Schlechtwetter – am Strand gesessen. Der Bw. habe bereits dringen die Empfehlung bekommen, den Aufenthalt alsbaldig zu wiederholen.

Auf der Insel Föhr gäbe es zwar für pulmologische Erkrankungen Kuranstalten, eine Unterbringung in so einer Anstalt für 5 Wochen inklusive Begleitperson und zweitem Kind sei finanziell jedoch nicht möglich und darüber hinaus mit ewig langen Wartelisten für nicht in Deutschland Versicherte verbunden. Die Kosten seien zudem höher als bei einem

Privataufenthalt und es bestehe weiters ein höheres Kreuzinfektionsrisiko durch andere pulmologisch erkrankte Patienten.

Ergänzend zum beigelegten Arztbrief teilte der Bw. mit, dass sein Sohn während des Aufenthaltes in Föhr und bis in den Herbst hinein das erste Mal seit zwei Jahren wieder von seiner chronischen Rhinitis befreit gewesen sei. Weiters seien die Gastrointestinaltrakt Probleme wesentlich leichter als sonst, was zu einer deutlichen Gewichtszunahme führe, und das Gewicht stehe in engem Zusammenhang mit dem Krankheitsverlauf.

5) **Klimagerät:** Es sei mittlerweile in Österreich üblich, dass alle Apotheken eine Klimaanlage hätten, um sicherzustellen, dass in der warmen Jahreszeit Medikamente, die bei Raumtemperatur gelagert müssen, nicht zerstört würden. Nachdem der Bw. das im Lagerraum im Sommer nicht gewährleisten könne, sei dieses Gerät genau für einen Raum konzipiert. Richtig sei allerdings, dass er nur die AfA hätte ansetzen dürfen, also mache er nunmehr lediglich 1/3 geltend.

Kühlbox und mobiler Kühlschrank: Der Bw. habe seinem Sohn im Jahr 2010 verschiedenste Antibiotika in allen Variationen verabreichen müssen, teilweise bis zu drei verschiedene am Tag, jeweils in der Früh abgemischt und in sterilen Spritzen abgefüllt. Zusätzlich seien Supplementierungsmittel und gegebenenfalls andere Medikamente zu verabreichen. Weiters müsse täglich inhaliert werden, wobei die Pulmozyme dabei immer bei Kühlschranktemperatur zu lagern sind. Um ein Wochenende, einen Urlaub oder Tagesausflüge so wie andere Menschen verbringen zu dürfen, müssten Personen mit Behinderung mehr Aufwand treiben, z.B. habe der Medikamentenbedarf für fünf Wochen nach Deutschland adäquat transportiert werden müssen.

Der Bw. achte aber darauf, dass die Dinge – bedingt durch ihre Größe - ausschließlich für seinen Sohn und dessen Bedarf verwendet würden. Die Familienkühlbox werde für allgemeine Dinge verwendet und scheine daher in der Abrechnung auch nicht auf.

6) **Wegkosten zur Durchführung der mehrmals täglich verordneten Therapie:** Alle Pflegepersonen (Vater, Mutter, Omas) seien immer wieder im AKH bei den Ambulanzbesuchen an die neuen bzw. veränderten Therapieaufgaben herangeführt worden, da zwei Personen (der Bw. und dessen Ehegattin) den Therapieaufwand allein ohne Unterstützung nicht schaffen würden. Die Omas hätten mehr Ambulanzbesuche absolviert als der Vater (Bw.) und müssten genauso wie die Eltern Medikamente vorbereiten, Inhalationsmittel steril rekonstitutieren und die Physiotherapie unterstützen.

Der Verein MOKI unterstütze die Familie des Bw. dabei und auch das Land X übernehme einen Teil der Kosten. Ziel des Landes X sei es, alle betreuenden Personen so lange zu

unterstützen, bis diese die Therapiemaßnahmen alleine bewerkstelligen könnten. Danach werde der Zuschuss auf Null reduziert (dies sei im Jahr 2010 so geschehen, seit Anfang 2011 gäbe es wieder auf Grund der Verschlechterung eine Förderung von 8 Stunden pro Monat). Im Bescheid werde auch dezidiert darauf hingewiesen, dass die Familie alleine die langfristige Betreuung sicherstellen müsse.

Alle Pflegepersonen der Familie hätten auch beim letzten Spitalsaufenthalt die vom Arzt verordnete Therapie und Medikamentenzubereitung selbst durchführen müssen. Nur die Zugänge für die Antibiotikatherapie sei vom Spitalspersonal durchgeführt worden. Wäre der Bw. und seine Familie Laien, würde der Sohn des Bw. im Kindesalter versterben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllen. Es muss eine tatsächliche und endgültige, wirtschaftliche Belastung eingetreten sein, die außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen wesentlich beeinträchtigt.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen, Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG 1988 einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gem. § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (z.B. Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6, 3. Teilstrich EStG 1988).

Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Absatz EStG 1988 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 das Pflegegeld zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 5 Abs. 1 der zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen BMF-VO sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

Nach § 4 BMF-VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Die österreichische Lehre und Rechtsprechung versteht Krankheit im Sinne des allgemeinen Sprachverständnisses als eine gesundheitliche Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung bzw. eine Heilbetreuung erfordert. Nicht jede Behandlung oder Betreuung einer Krankheit stellt eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich ist.

§ 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.

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 Erfolg versprechend 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.

Da insbesondere Dauerbehinderungen in der Regel nicht Erfolg versprechend behandelbar sind und häufig auch eine Linderung ihrer Symptomatik nicht möglich ist, kann dies für die Kosten aus einer Behinderung nur bedingt gelten. Hier geht es vielmehr darum, das Fortschreiten der Beeinträchtigung möglichst günstig zu beeinflussen. Auch dabei setzt das Erfordernis der Zwangsläufigkeit aber hinreichende, objektiv nachprüfbare Ergebnisse der gesetzten Maßnahmen voraus. Zumindest müssen solche berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten werden deshalb auch hier nur

die typischer Weise anfallenden Kosten für Maßnahmen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen.

Werden dabei Hilfsmittel oder Behandlungen angewendet, die nicht unter § 4 der BMF-VO subsumierbar sind, - etwa weil sie regelmäßig anfallen oder weil sie nicht als Hilfsmittel oder Heilbehandlungen qualifizierbar sind - kommt § 34 Abs. 6, fünfter Teilstrich EStG und damit die Gegenverrechnung mit einem Pflegegeldbezug zum Tragen. Auch bei derartigen Kosten bedarf es zudem eines entsprechenden Nachweises bezüglich der sonstigen Voraussetzungen des § 34 EStG.

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegen die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057 u.a.).

§ 34 EStG gibt für die Form des Nachweises keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Einer typisierenden oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise erteilt der VwGH eine Absage (VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; 3.3.1992, 88/14/0011).

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, **ärztliche Verordnung** als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme. Doch ist dies keineswegs die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung. Es ist letztlich Sache des Antragstellers, der Behörde jene Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die eine Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen im oben dargestellten Sinn erlauben.

Selbstmedikation durch einen medizinischen Laien oder Behandlungen durch medizinisch nicht ausgebildete bzw. geschulte Personen genügen dafür nicht. Aber auch mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen. Nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, könnten den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern und seien daher als Heilmittel zu qualifizieren (OGH 5.12.2000, 10 ObS 311/00h).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. den Pauschbetrag für unterhaltsberechtigte Personen gemäß § 5 Abs. 1 der auf §§ 34 und 35 EStG gestützten Verordnung beantragt, den das Finanzamt nach Abzug des Pflegegeldes im Ausmaß von € 452,40 berücksichtigte.

Darüber hinaus beantragte der Bw. die Berücksichtigung von nicht regelmäßigen Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der BMF-VO im Ausmaß von insgesamt € 14.862,47, welche das Finanzamt lediglich im Ausmaß von € 2.312,97 berücksichtigte. Dagegen wendet sich die vorliegende Berufung, wobei der Bw. die Nichtberücksichtigung der alternativmedizinischen Produkte im Ausmaß von insgesamt € 984 (Bowen Therapieausbildung, Schulungsunterlagen, Therapietisch) anerkennt.

Ad 1) Kilometerkosten

Wie bereits ausgeführt sind gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Entsprechend der Rechtsprechung gelten als Kosten der Heilbehandlung etwa Arzkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten oder Kosten für Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in einem Zusammenhang stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-) eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar, da sie in kausalem Zusammenhang mit den Kosten der Heilbehandlung stehen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes waren daher die Kilometergelder für Fahrten zum Arzt, zur Apotheke, ins Spital usw. – nicht jedoch für die Therapiereise nach Föhr - im Ausmaß von insgesamt € 1.102,92 als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Ad 2) Wasseranalyse im Haushalt

Betreffend die bakterielle Trinkwasseruntersuchung brachte der Bw. vor, dass diese Untersuchung vom AKH vermittelt und infolge wiederholter Pseudomonasinfektion des Sohnes des Bw. angeordnet worden sei, um lungenschädigende Keime im eigenen Haushalt ausschließen zu können.

Nach herrschender Rechtsauffassung sind durch Krankheit verursachte Kosten außergewöhnlich und aus tatsächlichen bzw. bei Unterhaltsverpflichteten aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen (vgl. Jakom/Baldauf EStG § 34 Rz 90 „Krankheitskosten“).

Die in § 34 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen trifriger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststeht oder sich zumindest konkret abzeichnet (vgl. VwGH 19.2.1992, 87/14/0116).

Im gegenständlichen Fall leidet der Sohn seit Geburt an Mukoviszidose, einer angeborenen Stoffwechselstörung, von der mehrere Organe betroffen sind. Unter anderem kommt es dabei in der Lunge zu chronischen Infektionen mit Problemkeimen, vor allem Pseudomonas aeruginosa, welche eine Dauerpfneumonie auslösen (vgl. Arztbrief). Auch wenn es sich bei der Wasseranalyse um keine direkte Heilbehandlung am Sohn des Bw. handelt, so liegt doch eine „Heilbehandlung“ im weitesten Sinne, nämlich des unmittelbaren Lebensumfeldes des Sohnes des Bw. insofern vor, als die Trinkwasseruntersuchung im eigenen Haushalt durch triftige medizinische Gründe indiziert ist, andernfalls sich ernsthafte gesundheitliche Nachteile des Sohnes des Bw. konkret abzeichnen. Die Sicherstellung, dass die bakteriell verursachten Infektionen nicht durch eine Quelle im Haushalt des Bw. ausgelöst wurden, trägt jedenfalls zur Behandlung der Krankheit bzw. Dauerbehinderung des Sohnes des Bw. bei (vgl. VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Die Aufwendungen für die bakterielle Trinkwasseruntersuchung im Ausmaß von € 410,40 waren daher als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Ad 3) Trampolin

Betreffend die seitens des Bw. geltend gemachten Aufwendungen für ein Trampolin bringt der Bw. vor, dass dieses vom AKH verordnet worden sei, um damit zur Lockerung des Schleims in der Lunge beizutragen. Das geltend gemachte Trampolin habe nichts mit den modernen Geräten zu tun, die in manchen großen Gärten herumstünden.

Dazu ist festzustellen, dass es sich bei den Kosten für ein Trampolin – abgesehen davon, dass diese im Vergleich mit anderen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht außergewöhnlich erscheinen – um Kosten handelt, die nicht typischerweise mit einer Heilbehandlung bzw. –betreuung verbunden sind. Der Nachweis der Zwangsläufigkeit ist auch hier mittels Vorlage einer ärztlichen Verordnung zu erbringen, wobei eine Maßnahme im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplans gegeben sein (UFS 15.5.2006, RV/1733-W/05).

Da diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall nicht erfüllt sind und bei einem Trampolin im Hinblick auf die Schwierigkeit der Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung überdies besonders strenge Anforderungen an die Nachweisführung zu stellen sind, können die beantragten Aufwendungen für das Trampolin in der Höhe von € 39,99 mangels Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit nicht berücksichtigt werden.

Ad 4) Kurkosten

Zu den seitens des Bw. geltend gemachten Aufwendungen für den fünfwochigen Therapieaufenthalt seines Sohnes in Föhr ist festzustellen, dass nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)Aufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung führt. Kosten für Reisen ans Meer erwachsen somit nicht alleine dadurch zwangsläufig, dass der Arzt aus medizinischen Gründen eine solche empfiehlt. Für die Anerkennung als Kurreise reicht auch nicht aus, dass der Aufenthalt der Gesundheit förderlich ist (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Der Begriff "Kur" erfordert nach der Rechtsprechung ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt daher nur in Betracht, wenn der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungsurlaubes, sondern jenen eines Kuraufenthaltes hat. Voraussetzung dafür ist ua. eine nachweislich kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung, damit sicher gestellt ist, dass nicht bloß eine Erholungsreise vorliegt, die zwar ebenfalls der Gesundheit förderlich ist, aber nicht zu zwangsläufigen und außergewöhnlichen Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG 1988 führt (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Kurreisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen sind an den Nachweis der genannten Voraussetzungen strenge Anforderungen zu stellen. Unterscheiden sich medizinisch indizierte Reisen nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht von Erholungsreisen, sind sie nach der Rechtsprechung mangels ausreichender Abgrenzung von der steuerlich unbeachtlichen privaten Sphäre nicht als zwangsläufig anzusehen und können steuerlich keine Berücksichtigung finden (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Damit die Aufwendungen für den Kuraufenthalt als zwangsläufig erwachsen anzusehen sind, ist erforderlich, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes bedarf es daher der Vorlage eines *vor* Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Der Bw. legte einen Arztbrief vor, wonach sich ein fünfwochiger Meeraufenthalt bei Patienten mit Cystischer Fibrose besonders günstig auswirke. Es wurde jedoch kein Antrag auf Kur oder Erholung gestellt, da der Krankenversicherungsträger des Bw. solche Kuraufenthalte wegen budgetären Engasses seit dem Jahr 2004 nicht mehr förderten.

Da es keinen Kurantrag gibt, gibt es auch keine ärztliche Verordnung. Weiters gibt es keinen dokumentierten Tagesablauf, keine ärztliche Kontrolle und keinen Nachweis der Kuranwendungen, da der medizinisch notwendige Aufenthalt am Meer nicht in einer Kuranstalt absolviert wurde.

Damit wurden aber wesentliche Anforderungen, die der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung für die Abgrenzung der als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Kurkosten von den als nichtabzugsfähige Aufwendungen für die private Lebensführung zu qualifizierenden Erholungsreisen als maßgeblich ansieht, nicht erfüllt.

Weder wird die vorliegende, nur allgemein gehaltene ärztliche Bestätigung (Arztbrief) der Universitätsklinik für Kinder- und Jugendheilkunde, Cystische Fibrose Ambulanz, den o.a. Erfordernissen gerecht, noch wurde während des Aufenthaltes auf Föhr vom 13. August 2010 bis 17. September 2010 ein Hotel bewohnt, das über kurmäßige Einrichtungen verfügt hätte. Dass die von der Familie des Bw. gebuchte „Wohnung“ auf Föhr für Personen mit einem bestimmten Krankheitsbild besonders geeignet gewesen wäre, ist nicht erkennbar.

Ein *vor* der Reise ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit - und damit die Zwangsläufigkeit - und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben hätten, wurde nicht vorgelegt.

Einem ärztlichen Gutachten kann grundsätzlich gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss. Die Gewährung eines Kostenersatzes hat aber nur dann Indizwirkung, wenn dieser eine "chefärztliche" medizinische Prüfung vorangegangen ist; die Gewährung eines Zuschusses allein ist nicht ausreichend (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, 11. EL, § 34 Anm. 78, Stichwort "Kurkosten", unter Hinweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. August 2003, RV/1023-W/03).

Mag ein Meeraufenthalt auch, wie in der Berufung argumentiert, als wichtige therapeutische Behandlung für den Sohn des Bw. anzusehen sein, so vermag der bloße Meeraufenthalt, der nicht nur bei einer breiten Palette von Krankheitsbildern eine positive Beeinflussung des Krankheitsverlaufes bewirkt, sondern von einer Vielzahl von - gesunden wie auch kranken - Erholungssuchenden gleichermaßen gewählt wird, den Nachweis kurärztlicher Therapieanwendungen nicht zu ersetzen und diesen für sich alleine nicht zu einer steuerlich anzuerkennenden Kurreise zu machen (vgl. VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Der Umstand, dass der Aufenthalt und das Meerklima der Gesundheit förderlich sind bzw. sich durch den Aufenthalt am Meer eine deutliche Verbesserung des Krankheitsbildes des Sohnes des Bw. hat erzielen lassen, lässt nicht automatisch den Schluss zu, dass die Aufwendungen als Kurreise steuerlich absetzbar wären. Klimakuren ohne ärztliche Behandlung am Kurort lassen sich von herkömmlichen Urlaubsreisen nicht trennen und sind daher - auch bei ärztlicher Empfehlung - nicht abzugsfähig.

Zusammenfassend war daher die - wenn auch medizinisch indizierte - Reise nach Föhr, die sich nicht wesentlich von Reisen unterscheidet, die von Reisebüros allgemein angeboten werden, mangels ausreichender Abgrenzung von der steuerlich unbeachtlichen privaten Sphäre nicht als zwangsläufig erwachsen anzusehen und die dafür geltend gemachten Kosten von insgesamt € 4.022,65 daher nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Ad 5) Kühlbox bzw. mobiler Kühlschrank

Betreffend die geltend gemachten Aufwendungen für eine Kühlbox bzw. einen mobilen Kühlschrank in der Höhe von € 39,99 hat der Bw. im Hinblick darauf, dass die durch die Krankheit seines Sohnes verursachten Kosten außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen sind, überzeugend dargelegt, dass dem Sohn des Bw. mehrmals täglich Supplementierungsmittel bzw. andere Medikamente zu verabreichen sind, die bei Kühlschranktemperatur zu lagern sind. Da sowohl bei Tagesausflügen als auch bei Urlauben die Medikamente jeweils adäquat transportiert werden müssen, handelt es sich bei den Aufwendungen für eine Kühlbox um ein Hilfsmittel im Sinne des § 4 der BMF-VO, welches bei den außergewöhnlichen Belastungen anzuerkennen ist.

Klimagerät

Betreffend die Aufwendungen für das mobile Klimagerät im Ausmaß von € 745 ist hingegen nicht ersichtlich, inwiefern es sich hierbei um ein Hilfsmittel im Sinne des § 4 der BMF-VO handelt, welches bei der medizinischen Behandlung des Sohnes des Bw. typischerweise anfällt. Die Lagerung der Medikamente im Haushalt des Bw. kann entweder bei Raumtemperatur oder in einem hauseigenen Kühlschrank bei Kühlschranktemperatur bzw. in der ebenfalls begehrten Kühlbox bzw. dem mobilen Kühlschrank erfolgen.

Eine ärztliche Verordnung blieb der Bw., womit es dem Aufwand nicht nur am Nachweis der medizinischen Notwendigkeit sondern auch an der Zwangsläufigkeit mangelt.

Die Aufwendungen für das Klimagerät konnten daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Ad 6) Wegkosten

Hier macht der Bw. Kilometergelder von Familienmitgliedern für die Anreise zur Betreuung, Pflege und Durchführung der Therapie betreffend seinen Sohn als Unterstützung für die Therapiekosten im Ausmaß von € 4.114,32 geltend und legt hierfür Auflistungen seiner Mutter vor, aus welchen die Anzahl der Stunden der Betreuung, die hierfür gefahrenen Kilometer, der Umstand, ob lediglich der Sohn des Bw. oder auch dessen Tochter betreut wurde sowie die verrechneten Kosten hervorgehen.

Wie bereits oben ausgeführt sind gemäß § 4 der BMF-VO Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen, wobei die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-) eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung darstellen. Keine Kosten der Heilbehandlung bilden hingegen Aufwendungen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit des Steuerpflichtigen verursacht werden.

Wie ebenfalls bereits ausgeführt, wird im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes eine ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme anzusehen sein, wobei Selbstmedikation durch einen medizinischen Laien nicht ausreicht.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um Kilometergeldaufwendungen der Mutter des Bw., welche – wie aus den vorgelegten Auflistungen eindeutig hervorgeht – regelmäßig zur Betreuung der beiden Kinder des Bw. eingesetzt wurde. Dies ist sowohl aus der Stundenanzahl (3 bis 8 Stunden jeweils) als auch aus den handschriftlichen Anmerkungen („beide Kinder“) zu schließen. Insofern steht fest, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen weniger um Kosten handelt, die typischerweise im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung anfallen, sondern vielmehr überwiegend Kinderbetreuungskosten vorliegen. Der Bw. selbst bringt in seiner Berufung vor, dass er und seine Familie alleine „die langfristige Betreuung“ sicherzustellen hätten.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt nicht in Abrede, dass im Rahmen der Kinderbetreuung sowohl die vom Arzt verordnete Therapie als auch die Medikamentenzubereitung durchgeführt wird, doch kann sich diese nicht über den von der Mutter des Bw. angeführten Zeitraum erstrecken, sodass die Kinderbetreuung bei Weitem überwiegt. Soweit also Kinderbetreuung vorliegt, liegen weder Kosten der Heilbehandlung noch Kosten von nicht regelmäßig anfallenden Hilfsmitteln im Sinne des § 4 der BMF-VO vor. Darüber hinaus wird nicht lediglich das behinderte Kind des Bw. sondern regelmäßig auch dessen Schwester von der Oma betreut.

Abschließend ist noch festzustellen, dass der Bw. pflegebedingte Geldleistungen für die Pflege seines Sohnes sowie den Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der BMF-VO für aus der Behinderung seines Sohnes resultierende Mehraufwendungen bezieht, womit die seitens der Mutter des Bw. in Rechnung gestellten Kosten abgedeckt sind.

Aus den dargelegten Gründen sind die geltend gemachten Kosten des Bw. für die Wegkosten seiner Mutter zur Betreuung und Durchführung der mehrmals täglich verordneten Therapie im Ausmaß von € 4.114,32 nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall gemäß § 4 der BMF-VO insgesamt € 3.866,28 an nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. Juli 2011