

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 1, Adresse, gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 des Finanzamtes FA vom 19. März 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise 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.

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

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2007 der Beschwerdeführerin (Bf) langte am 19. November 2012 bei der zuständigen Abgabenbehörde ein.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens versagte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 19. März 2013 den geltend gemachten Aufwendungen für die auf Grund der Behinderung der Tochter C ärztlich geforderte Wohnraumsanierung (Schimmelpilzentfernung, 936,00 €), den Spenden (168,00 €) sowie dem als Therapiekosten bezeichneten Meeraufenthalt für zwei Personen (2.217,00 € abzüglich eines Kostenzuschusses der OÖGKK von 225,00 € sowie einer Haushaltsersparnis von je 73,22 € für zwei Personen) die Anerkennung.

Begründend wurde ausgeführt, dass bloße Instandhaltungen (Reparaturaufwendungen) nicht zur begünstigten Wohnraumsanierung gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 zählten.

Abzugsfähig seien nur Spenden, die an eine Organisation geleistet würden, die entweder im Gesetz selbst definiert oder zum Zeitpunkt der Spende in einer der gesetzlich vorgesehenen Listen der begünstigten Spendenempfänger angeführt sei. Die beantragten Spenden seien erst ab 1. Jänner 2009 begünstigt; diese hätten daher nicht anerkannt werden können.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)Reise führe zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordere ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Da laut den vorliegenden Unterlagen für den Zeitraum des Meeraufenthaltes keine ärztliche Betreuung erfolgt sei, hätten diese Aufwendungen nicht berücksichtigt werden können.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wandte die Bf betreffend Ablehnung der Therapiekosten für ihre Tochter im Wesentlichen ein, dass sie nicht beabsichtigt habe, Kurkosten abzusetzen, sondern Therapie- bzw. Heilbehandlungskosten.

Laut Steuerbuch 12.5.2.6 Heilbehandlung Rz 851, seien Therapiekosten absetzbar. Dazu zähle auch ein Therapieaufenthalt am Meer. Die OÖGKK habe daher auch einen Zuschuss geleistet.

Nach der Rz 851 seien als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, ab 1. Jänner 1998) Arzt- und Spitälerkosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten oder Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stünden, anzusehen. Ebenso stellten die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) bei Verwendung des (familien)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar.

Selbst wenn man den Therapieaufenthalt als Kuraufenthalt bezeichnen wolle, finde sich ein erwähnenswerter Passus: Nach dem Steuerbuch 2010 würden Kurkosten wegen einer mindestens 25%igen Behinderung als Heilbehandlung gelten und wären ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Nach Rz 903 könnten Kurkosten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit (siehe Krankheitskosten, Rz 902) stehe,
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig sei (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend scheine) und

- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Diese Voraussetzungen könnten durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben würden, **oder** durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Auch hier finde sich wieder der Hinweis, dass eine Leistung der Sozialversicherung der Nachweis sei, dass es sich um einen Kuraufenthalt handle, der dann bei einer Behinderung (größer 25 %) absetzbar sei. Eben das treffe in ihrem Fall zu. Auf Grund des Nicht-Vorhanden-Seins einer adäquaten Kurmöglichkeit in Österreich werde ein Kostenersatz durch die GKK geleistet. Bei der Tochter C bestehe eine Behinderung von 50 %. Sie leide seit Geburt an Zystischer Fibrose. CF sei unheilbar und eine fortschreitende (letztlich tödliche) Krankheit, weshalb alle Möglichkeiten ausgeschöpft werden müssten, um die Lungenfunktion möglichst lange zu erhalten. Eine Transplantation als letzter Ausweg verursache erhebliche Folgekosten (abgesehen vom persönlichen Risiko). Ein Meeraufenthalt als Therapiepfeiler sei deshalb unumgänglich, weshalb die GKK diesen auch unterstützen (auch, weil dadurch Klinikaufenthalte eingespart und eine Verschlechterung der Lungenfunktion hintan gehalten werden könnten).

Bei Bedarf könnten jederzeit Arztbrief und Befunde und internationale Richtlinien zur Behandlung der Zystischen Fibrose beigebracht werden. In diesen internationalen Richtlinien, die in Österreich von allen Fachgesellschaften implementiert seien, seien Therapieaufenthalte am Meer ausdrücklich in das Therapieschema aufgenommen.

Die Sanierung des Schimmelbefalls falle nicht unter bloße Instandhaltung, sondern sei auf Grund ärztlicher Vorschrift erfolgt. Andernfalls hätte die Familie das Haus verlassen müssen. Die Tochter leide unter einer schweren Atemwegserkrankung. Schimmelbefall stelle in ihrem Fall ein außergewöhnliches Gesundheitsrisiko dar. Möglicherweise habe sie mit "Instandhaltung/Sanierung" die falsche Kennzahl gewählt.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2013 ersuchte die Abgabenbehörde die Bf, zu nachstehenden Punkten ihre Berufung betreffend Stellung zu nehmen:

1. Die Bf beantrage, die Kosten für den Aufenthalt ihrer Tochter in Sharm El Sheikh, für die sie auf Grund ihrer Krankheit erhöhte Familienbeihilfe beziehe, als Therapiekosten zu berücksichtigen. Laut vorgelegter Rechnung der Fa. Sab Tours handle es sich um eine Pauschalreise für vier Personen im Hotel D , auf Basis all inclusive. Falls dort zusätzlich zu diesen Kosten noch Behandlungskosten unter ärztlicher Aufsicht und Begleitung angefallen seien, seien entsprechende Nachweise vorzulegen.

Bereits für das Veranlagungsjahr 2004 sei eine Entscheidung des UFS (RV/0683-L/10) ergangen, in der die Kosten für einen Aufenthalt der Tochter in Sharm El Sheikh nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden seien. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei 2007 von einem vergleichbaren Sachverhalt auszugehen und könnten die Kosten

daher nicht anerkannt werden. Auf die Ausführungen in der zitierten UFS-Entscheidung werde verwiesen. Die Bf möge allenfalls darlegen, wodurch sich der 2007 verwirklichte Sachverhalt von dem des Jahres 2004 unterscheide.

2. Die Kosten für die Schimmelpilzsanierung seien nach Ansicht des Finanzamtes Instandhaltungsaufwendungen, die nicht zur begünstigten Wohnraumsanierung zählten. Wesentliche Bauteile, die den Nutzwert des Wohnraumes wesentlich erhöht hätten, seien nicht ausgetauscht worden (LStR Rz 529 ff).

3. Die Bf sei laut eigenen Angaben als Pharmareferentin beschäftigt. Sei sie nur in beratender Funktion tätig bzw. um zu informieren, oder tägt die Bf auch Geschäftsabschlüsse?

Aus der vorgelegten Bestätigung des Arbeitgebers gehe nur hervor, dass sie als Klinikreferentin überwiegend im Außendienst tätig sei.

Die Bf teilte dazu telefonisch mit, dass es sich bei Punkt 1. um Therapiekosten handle, die alle an zystischer Fibrose Erkrankten beantragen und die auch anerkannt werden würden. Die Bf wollte auf Nachfragen der Sachbearbeiterin keine Namen nennen.

Zur Schimmelsanierung gab die Bf an, dass dadurch der Wert des Wohnraums erhöht worden sei.

Die Bf verstehe nicht, warum das Vertreterpauschale abermals überprüft werde, nachdem es im Erstbescheid bereits anerkannt worden sei. Als Pharmareferentin dürfe sie laut AMG keine Geschäftsabschlüsse tätigen.

Die Bf ergänzte ihre Berufung (ab 1. Jänner 2014: Beschwerde) schriftlich dahin gehend, dass es nicht um die Anerkennung von Kurkosten, sondern Therapiekosten bzw. Heilbehandlung gehe. Damit könne die Entscheidung des UFS vom 17.6.2011, RV/0683-L/10, nicht angewendet werden. Diese Entscheidung sei zur Absetzbarkeit von Kurkosten ergangen.

Laut dem in der Berufung angeführten Steuerbuch bestehe in speziellen Fällen und bei Kostenersatz durch die Gebietskrankenkasse die Möglichkeit, Therapiekosten abzuschreiben. Sie verstehe nicht, warum hier negativ entschieden werden sollte. Es könnten jederzeit weitere Arztbriefe, Bestätigungen der GKK, etc. vorgelegt werden. Vor und nach dem Therapieaufenthalt sei an der behandelnden Ambulanz in E eine Untersuchung erfolgt. Alle therapeutischen Maßnahmen seien von der Patientin bzw. den Eltern oder der Großmutter vorbereitet, unterstützt und vorgenommen worden. Auch im Alltag müssten alle Therapien zu Hause selbst gemacht werden. Dass es eine bezahlte Unterstützung nicht gebe, würden jede Fachambulanz und die GKK bestätigen. Für das Gesundheitssystem wäre es nicht leistbar, die täglichen stundenlangen Therapien durch Angestellte des Gesundheitssystems durchführen zu lassen. Der tägliche Therapieplan könne ebenfalls jederzeit nachgereicht werden.

Die Abrechnung sei deshalb über eine gemeinsame Rechnung erfolgt, da die Bf sich leider nur Pauschalreisen leisten könne. Vielleicht sei nachvollziehbar, dass ein chronisch

krankes Kind einen enormen finanziellen Aufwand darstelle und für viele Familien normale Dinge (wie ein gemeinsamer Familienurlaub) nicht in dieser Form stattfinden könnten. Im Mittelpunkt stehe immer die Notwendigkeit der Therapie. Abgesetzt würden die Kosten für die Patientin und eine Begleitperson.

Die Sanierung des Schimmelbefalls sei auf Grund der schweren Atemwegserkrankung der Tochter erforderlich gewesen, weil der Schimmelbefall für diese ein außergewöhnliches Gesundheitsrisiko dargestellt habe. Der Nutzungswert der Wohnung sei ohne Schimmelsanierung auf null gesunken, da die Tochter diese Räume nicht mehr habe betreten dürfen. Auch für ansonsten gesunde Personen sei der Raum nicht mehr nutzbar gewesen, d.h., der Nutzungswert sei erheblich gesunken gewesen. Mit der Sanierung sei der Nutzungswert wesentlich erhöht worden.

Zu ihrer Tätigkeit als Pharmareferentin brachte die Bf vor, dass alle in Österreich tätigen Pharmareferenten (aber auch andere Vertreterberufe) keine Geschäftsabschlüsse im Sinne eines direkten Verkaufs tätigen dürften. Das Verkaufsergebnis sei die Verordnung des Produktes durch den Arzt. Das sei auch ein Verkauf, aber auf anderem Wege. Die Bf übe einen typischen Vertreterberuf aus: der Arbeitsplatz sei das Auto; Beratung, korrekte Bewerbung, Produktdemonstration, Serviceleistungen, etc.

Mit Schreiben vom 16. März 2015 ersuchte die Richterin die Bf um Stellungnahme zu nachstehenden Punkten:

"1. Aufenthalt in Sharm el Sheikh:

Ihrem Vorbringen im Hinblick auf den als Therapiekosten beantragten Meeraufenthalt in Sharm el Sheikh ist insoweit beizupflichten, als sowohl Kur- und Therapiekosten als auch Kosten für eine Heilbehandlung unter bestimmten Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erwachsen Kosten für Urlaubsreisen auch nicht dadurch zwangsläufig, dass ein Arzt solche aus medizinischen Gründen empfiehlt. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungsurlaubes, sondern jenen eines Kuraufenthaltes hat (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

An derartige Reisen sind daher die gleichen Anforderungen wie an eine (Kur)Reise zu stellen.

Im Zusammenhang mit Krankheiten stehende Reisen werden nur unter bestimmten Voraussetzungen als zwangsläufig angesehen. Diese Voraussetzungen wurden in der Beschwerde unter Hinweis auf Rz 903 der Lohnsteuerrichtlinien zutreffend dargestellt. Entgegen der in der Beschwerde geäußerten Ansicht greift aber der Hinweis darauf, dass diese Voraussetzungen durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden können, zu kurz.

Den dazu von Ihnen zitierten Erkenntnissen VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, sowie VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139, ist nämlich nicht nur zu entnehmen, dass zum Nachweis der Zwangsläufigkeit (das heißt der Notwendigkeit) eines Kuraufenthaltes einem ärztlichen Zeugnis ein Zuschuss des Sozialversicherungsträgers gleichgehalten werden kann, sondern auch, dass der Begriff "Kur" ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren erfordert und an den Nachweis dieser Voraussetzungen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden müssen. Wesentlich ist demnach, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, und nicht nur ein Erholungsaufenthalt ist, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist.

Dass ein Kostenersatz durch die Sozialversicherung bei Fehlen der übrigen Voraussetzungen ausreichend ist, ist nicht zutreffend.

Nach der Rechtsprechung kann einem ärztlichen Gutachten gleichgehalten werden, wenn von einem Sozialversicherungsträger oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zu Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.

Ein gewährter Zuschuss vermag allenfalls den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthalts durch Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, zu ersetzen, nicht aber den darüber hinaus geforderten Nachweis, dass der Aufenthalt unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt ist (so auch in dem von Ihnen angeführten VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139, wörtlich:

("Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthalts ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.")

Der Begriff "Therapie" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Eine Reise ohne diese ärztliche Begleitung fällt nicht unter den Begriff einer Heilbehandlung bzw. Therapie.

Kosten für Meeraufenthalte in beliebten Urlaubsregionen und in Hotelanlagen, die über keine speziellen medizinischen Einrichtungen verfügen und die Erholung Suchenden von jedem gängigen Reisebüro angeboten werden, sind selbst dann weder als Kur noch Therapienkosten abzugsfähig, wenn durch das Klima oder die Meeresluft eine Besserung des Krankheitsbildes erzielbar ist (zB UFS 30.11.2006, RV/0205-F/06: Gran Canaria Reise wegen Trigeminusneuralgie; UFS 20.8.2003, RV/1023-W/03:

Meeraufenthalt in Ägypten wegen chronischem Asthma; UFS 29.4.2003, RV/1544-L/02: Meeraufenthalt in Jesolo wegen Krebserkrankung; UFS 30.9.2004, RV/0239-S/04: Meeraufenthalt in Grado wegen Schuppenflechte; UFS 17.11.2006, RV/0232-F/06: Kretareise wegen Gelenksrheumatismus; UFS 23.11.2009, RV/0224-F/09: Meeraufenthalt wegen Schuppenflechte).

2. Aufwendungen zur Schimmelpilzentfernung:

Eine außergewöhnliche Belastung setzt voraus, dass die Belastung weder Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellt.

Als Sonderausgaben abzugsfähig sind ua. Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum. Dazu zählen Instandsetzungsaufwendungen, wenn sich der Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöht oder der Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängert.

Aufwendungen für die Schimmelpilzentfernung erhöhen sowohl den Nutzungswert als auch die Nutzungsdauer, weshalb diese Aufwendungen unter den Sanierungstatbestand (als Sonderausgaben) subsumiert werden können.

Die Beseitigung gesundheitsgefährdender Schimmelpilze stellt auch für kranke Personen keine außergewöhnliche Belastung dar, da derartige Aufwendungen – losgelöst von einer Erkrankung – auf Grund einer Gebäudesanierung anfallen.

3. Vertreterpauschale:

Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (zB Pharmareferenten; so auch Rz 406 der Lohnsteuerrichtlinien).

Pharmareferenten dürfen, wie von Ihnen angeführt, keine Geschäftsabschlüsse im Sinne eines direkten Verkaufs tätigen. Damit liegen die Voraussetzungen für die Zuerkennung des Vertreterpauschales nicht vor (vgl. auch UFS 27.11.2013, RV/2390-W/13).

Ergänzend ist darauf zu verweisen, dass nach § 256 Abs. 1 BAO Beschwerden bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Beschwerde schriftlich (daher nicht per E-Mail!) zurückgenommen werden können.

Sowohl die Abgabenbehörde als auch das Bundesfinanzgericht sind im Rahmen einer Bescheidbeschwerde verpflichtet, den gesamten angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen und sich nicht auf die Beschwerdepunkte zu beschränken. Die Abänderungsbefugnis ist nicht durch das Beschwerdebegehren begrenzt ist, weshalb auch eine "Verböserung" zulässig ist (Ritz, BAO⁵, § 263 Tz 5; § 279 Abs. 1 BAO).“

Die Bf führte dazu in ihrer Eingabe vom 30. März 2015 aus, dass Zystische Fibrose eine angeborene Stoffwechselerkrankung sei. Der Salzhaushalt der Zellen der exokrinen Drüsen im Körper sei gestört. Es sei eine Multi-Organerkrankung. Die

Lebenserwartung sei stark eingeschränkt. Der Therapieaufwand betrage je nach zusätzlicher Akuterkrankung zwischen zwei bis vier Stunden täglich.

Ab der Diagnosestellung bei der Tochter C hätten neben dem gesamten Medikamentenmanagement sämtliche Therapien erlernt werden müssen. Dies sei: Ernährungstherapie, Inhalationstherapie, Physiotherapie und Atemtherapie.

Ernährungstherapie:

Da bei Zystischer Fibrose Verdauungsenzyme nur unzureichend, oder wie im Fall der Tochter gar nicht, abgegeben würden, benötigten CF Patienten bis zu 200 % der normalen Kalorienmenge, um Gewicht zu halten bzw. zuzunehmen. Die Gewichtssituation beeinflusste nachhaltend die Situation des Fortschreitens der Lungenerkrankung. Dies sei in zahlreichen Studien nachgewiesen worden.

Die Tochter habe einen stark erhöhten Bedarf an Kalorienzufuhr und müsse bis heute durch ständiges Angebot unterstützt werden. Die Nahrung solle zusätzlich noch reich an hochwertigen Fettsäuren sein, da dies die Entwicklung der Lungenerkrankung ebenfalls positiv beeinflusste und die gestörte Aufnahme der fettlöslichen Vitamine begünstigte. Zu jeder Nahrungsaufnahme müssten Verdauungsenzyme zugeführt werden.

Inhalationstherapie:

Die Inhalationstherapie gehöre zu den aufwändigsten Therapien, da hier peinlich genau auf Hygiene geachtet werden müsse. Durch das zähe Sekret in CF Lungen seien diese Patienten besonders infektionsgefährdet. Keime, die Gesunde ein- und ausatmeten, "nisteten" sich in der CF Lunge ein und zerstörten Lungengewebe. Daher müssten die Verneblerteile nach jeder Inhalation aseptisch aufbereitet werden. Es müsse penibel auf Händehygiene geachtet werden. Die Therapie dauere je nach notwendigen Medikamenten zwischen ein bis zwei Stunden pro Tag. Dazu komme eine aufwändige Hygiene in allen Nassräumen und in der Küche der Wohnung.

Zum Therapieaufenthalt: Daher müssten auch gute Hotelkategorien gewählt werden. Die Bf und ihre Familie reisten immer mit Desinfektionsmittel und reinigten noch zusätzlich.

Atemtherapie:

Anschließend an die Inhalationstherapie müsse eine Atemtherapie durchgeführt werden. Dabei werde gezielt Sekret mobilisiert und abhustet. Das Erlernen der verschiedenen notwenigen Techniken (je nach körperlicher Verfassung würden unterschiedliche aktive oder passive Techniken angewandt) brauche viel Zeit und Sensibilität. Die Bf habe alle Therapien bei speziell dafür ausgebildeten Physiotherapeuten mit Zusatzausbildung erlernt. Sofort nach Diagnosestellung seien an der Tochter täglich mehrmals passive Therapieformen durchgeführt worden, und bereits mit drei Jahren sei begonnen worden, mit der Tochter die aktiven Therapieformen zu erlernen. Dies sei bis ins Hauptschulalter ein sehr intensiver Prozess gewesen. Immer wieder seien Schulungen und Kontrollen bei professionellen Therapeuten notwendig. Leider geb es nur wenige professionelle

Therapeuten, daher müsse auch das gesamte therapeutische Regime von den geschulten Eltern bzw. von der Patientin selbst durchgeführt werden.

Die Atemtherapie dauere je nach Sekretstatus zwischen einer halben und zwei Stunden täglich.

Physiotherapie:

Im Verlauf der Erkrankung komme es zur Verformung des Brustkorbes und Verkürzung der Atemmuskulatur. Daher müsse von Diagnosestellung an gegengesteuert werden. Tägliche Übungen seien notwendig. Phasenweise würden Brustgurte angelegt, um die Rippen zu stabilisieren. Die Anforderungen an die Physiotherapien variierten je nach Gesundheitszustand, müssten aber täglich durchgeführt werden.

Sport:

In den vergangenen zehn Jahren sei auch die Sportherapie in das therapeutische Grundprogramm aufgenommen worden, da durch Ausdauer- und Krafttraining die Osteoporose hinausgezögert werden könne und das Herz-Kreislaufsystem gekräftigt werde. Dies beeinflusse die Lungensituation positiv und wirke lebensverlängernd. Ebenso habe es einen positiven Einfluss auf die Entwicklung eines CF-Diabetes. Bei der Tochter liege bereits eine gestörte Glucosetoleranz vor.

Sämtliche therapeutischen Maßnahmen würden von den Eltern täglich selbstständig durchgeführt. Bis heute brauche die Tochter immer wieder Unterstützung bei allen Maßnahmen, da sonst eine Schul- bzw. Berufsausbildung nicht möglich wäre.

Es sei in Österreich nicht üblich, dass professionelle Therapeuten diese aufwändigen täglichen, stundenlangen Therapien durchführten. Es gebe nur die Möglichkeit, alle therapeutischen Maßnahmen zu erlernen. Die Kosten dafür würden zum Großteil privat bezahlt. Die Krankenkasse leiste einen Zuschuss. Sport sei gänzlich selbst zu finanzieren, obwohl er eindeutig als Therapie im Behandlungsschema sei.

Wie aus diesen Ausführungen ersichtlich sei, werde die Therapie professionell von den Eltern oder heute von der Tochter selbst durchgeführt. Selbstverständlich umso intensiver, wenn die Meeresluft eine "Dauerinhalaion" biete und dadurch die Inhalationstherapie erleichtere und oftmals auch die Atemtherapie einfacher sei. Die Nachhaltigkeit eines Aufenthalts mit intensiver Therapie bestätige sich immer wieder.

Die Eltern bzw. die Patientin seien die Therapeuten (nicht im Sinn eines geschützten Berufstitels, sondern aus der Gegebenheit der Diagnose), die vor Ort die Medikamenteneinnahme und die Therapien an den aktuellen Gesundheitszustand anpassten.

Es wäre eine große Erleichterung, wenn täglich professionelle Therapeuten in Anspruch genommen werden könnten. Leider sei das in unserem Gesundheitssystem nicht vorgesehen (Termin für eine Physiotherapie maximal einmal monatlich und nur dann, wenn der Gesundheitszustand schlecht sei). Die Systeme seien personell nicht für CF Patienten ausgestattet. Dazu komme die finanzielle Belastung.

Daher müssten ab Diagnosestellung die Eltern die Therapeutenrolle übernehmen und die dazu erforderlichen Techniken erlernen. Es kommt den Eltern und Patienten eine Sonderrolle als Therapeuten zu.

Arztbriefe, Befunde, etc. könnten jederzeit nachgereicht werden.

Zu den Punkten 2 (Schimmelpilzentfernung) und 3 (Vertreterpauschale) wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Würdigung

1. Aufenthalt in Sharm el Sheikh:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher als jene ist, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Nicht zu vergleichen sind dabei Abgabepflichtige, die die gleiche Belastung tragen (daher ist der Kranke nicht mit einem anderen Kranken, sondern mit einem Gesunden zu vergleichen; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 34 Tz 30, 11. Lfg., Juli 2007).

Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Dem Steuerpflichtigen erwächst die Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die Belastung darf zudem weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können bestimmte dort näher bezeichnete Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes (Abs. 4) abgezogen werden.

Nach § 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.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBI 1996/303 idF BGBI II 430/2010) enthält nachstehende, für den vorliegenden Fall wesentliche Bestimmungen:

§ 4: Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

§ 5 Abs. 1: Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262,00 € vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

§ 5 Abs. 3: Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 (...) im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Als Kosten der Heilbehandlung (im Sinne des § 4 obiger Verordnung) gelten nach Lehre und Rechtsprechung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten oder Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes Kosten der Heilbehandlung dar (Doralt/Kirchmair/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 15. Lfg (Jänner 2011), § 35 Tz 17).

Der Begriff "Therapie" erfordert nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte ein bestimmtes, **unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung** durchgeföhrtes Heilverfahren (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Therapie beruht (nach der Definition auf <http://de.wikipedia.org>) auf einer direkten oder indirekten Einwirkung des Therapeuten auf den Patienten.

Nach der Judikatur des Bundesfinanzgerichtshofes (BFH) umfasst der Begriff der Heilbehandlung alle **Eingriffe und anderen Behandlungen**, die nach den Erkenntnissen und Erfahrungen der Heilkunde und nach den Grundsätzen eines gewissenhaften Arztes zu dem Zweck angezeigt sind und vorgenommen werden, Krankheiten, Leiden, Körperschäden, körperliche Beschwerden oder seelische Störungen zu verhüten, zu erkennen, zu heilen oder zu lindern (BFH 18.6.1997, III R 84/96).

Krankheitsbedingte Maßnahmen und die dadurch veranlassten Aufwendungen sind nach ständiger Rechtsprechung regelmäßig aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, soweit sie entweder der Heilung dienen oder den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglicher zu machen.

Generell sind jedoch dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, an die Nachweisführung strenge Anforderungen zu stellen. Bei der Abgrenzung von Kureisen zu den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen ist daher an den Nachweis der genannten Voraussetzungen ein strenger Maßstab anzulegen.

Auf im Zusammenhang mit Krankheiten stehende Reisen sind die von der Judikatur entwickelten Grundsätze für Kureisen anzuwenden.

Der Begriff "Kur" erfordert nach der Rechtsprechung ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeföhrtes Heilverfahren. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt daher nur in Betracht, wenn der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungstages, sondern jenen eines Kuraufenthaltes hat. Voraussetzung dafür ist ua. eine nachweislich kürmäßige geregelte Tages- und Freizeitgestaltung, damit sichergestellt 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).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes bedarf es 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).

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).

Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 15. Lfg (Jänner 2011), § 35 Tz 17).

Klimakuren ohne ärztliche Behandlung am Kurort lassen sich von herkömmlichen Urlaubsreisen nicht trennen und sind daher – auch bei ärztlicher Empfehlung – nicht abzugänglich [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort "Kurkosten", (Stand 1.9.2013, rdb.at), mit Hinweis auf die dort angeführten Entscheidungen]. Im Übrigen wird auf die im Ersuchen um Stellungnahme zitierten Entscheidungen verwiesen.

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).

Auch nach der zur diesbezüglich vergleichbaren Rechtslage deutschen Rechtsprechung macht alleine der Umstand, dass der Meeresaufenthalt infolge einer Erkrankung ratsam ist, um die Beschwerden zu lindern oder einer Verschlimmerung der Erkrankung vorzubeugen, einen Meeresaufenthalt und die damit verbundenen Kosten noch zu keiner als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Therapie bzw. Heilbehandlung (FG Nürnberg, 30.4.2014, Az 3 K 363/13).

2. Aufwendungen zur Schimmelpilzentfernung:

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen setzt voraus, dass der Aufwand bzw. die Belastung weder Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) noch Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) darstellt.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum als Sonderausgaben abzuziehen, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist. Es muss sich dabei entweder um Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzwert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern, oder um Herstellungsaufwendungen handeln.

Instandsetzungsaufwendungen liegen nur vor, wenn sich der Nutzwert des Wohnraumes wesentlich erhöht oder der Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängert.

Voraussetzung für einen begünstigten Aufwand ist das Vorliegen eines Verbesserungsbedarfes.

Nach Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 10. Lfg (Jänner 2006), § 18 Tz 198, sind etwa Aufwendungen für die Mauertrockenlegung als Sanierungsaufwand abzugsfähig, weil dadurch sowohl der Nutzwert erhöht als auch die Nutzungsdauer verlängert werden.

3. Vertreterpauschale:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 17 Abs. 6 EStG 1988 können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Mit Verordnung BGBI II Nr. 95/2000 wurden für selbständige Handelsvertreter Durchschnittssätze für die Ermittlung bestimmter Betriebsausgaben erlassen.

Die Verordnung ist auf Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes anzuwenden.

Nach § 1 Abs. 1 Handelsvertretergesetz ist Handelsvertreter, wer von einem anderen (im folgenden „Unternehmer“ genannt) mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften, ausgenommen über unbewegliche Sachen, in dessen Namen und für dessen Rechnung ständig betraut ist und diese Tätigkeit selbstständig und gewerbsmäßig ausübt.

Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit.

Gemäß § 74 Arzneimittelgesetz (AMG) dürfen Pharmareferenten bei Ausübung ihrer Tätigkeit keine Bestellungen von Arzneimitteln entgegennehmen.

Die Aufgaben des Pharmareferenten bestehen darin, für die Produkte seiner Pharmafirma zu werben, Angehörige von Heilberufen fachlich, kritisch und vollständig über Arzneimittel unter Beachtung der geltenden Rechtsvorschriften zu informieren, Mitteilungen von Angehörigen der Heilberufe über unerwünschte Arzneimittelwirkungen und Gegenanzeigen oder sonstige Risiken bei Arzneimitteln oder Einnahmeproblemen der Therapeutika zu dokumentieren, schriftlich aufzuzeichnen und dem Auftraggeber zu übermitteln (<http://de.wikipedia.org/wiki/Pharmareferent>).

Nach § 270 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 ist von der Abgabenbehörde auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 hat das Verwaltungsgericht (außer in den auf den vorliegenden Fall nicht zutreffenden Fällen des § 278) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Da die Abänderungsbefugnis nicht durch das Beschwerdebegehren begrenzt ist, ist auch eine "Verböserung" zulässig (Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 13).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Fall:

1. Aufenthalt in Sharm el Sheikh:

Die 1991 geborene Tochter der Bf leidet an zystischer Fibrose. Für die Tochter wurde im gegenständlichen Jahr neben erhöhter Familienbeihilfe auch ein monatliches Pflegegeld von 213,40 € monatlich bezogen.

An der in Streit stehenden zweiwöchigen Pauschalreise ("all inclusive" Aufenthalt in Sharm El Sheikh von 22. Dezember 2007 bis 5. Jänner 2008) nach Ägypten nahmen neben der Bf und ihrer Tochter auch der Ehegatte und die Mutter der Bf teil.

Die Bf teilte den laut vorliegender Rechnung für Flug, Hotel, Versicherung und Visagebühren aufgelaufenen Betrag von 4.434,00 € durch vier und machte die Kosten für die Tochter und für sich als Begleitperson (je 1.108,50 €, abzüglich einer Haushaltsersparnis von je 73,22 € und eines Zuschusses der Gebietskrankenkasse von 225,00 €) als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit der Behinderung ihrer Tochter geltend.

Weder wurden während des zweiwöchigen Meeraufenthaltes spezielle Behandlungen unter ärztlicher Aufsicht durchgeführt, noch waren auf der Homepage des gebuchten Hotels (<http://aaa>) besondere Einrichtungen angeführt, die eine Abgrenzung zu einem auch gesunde Menschen ansprechenden Urlaub am Meer hätten erkennen lassen.

Wenn gleich nicht bezweifelt wird, dass der bloße Meeraufenthalt geeignet gewesen ist, das geschilderte Krankheitsbild der Tochter günstig zu beeinflussen, war dieser, ohne dass dort unter Aufsicht oder Anleitung eines Arztes oder einer fachkundigen Person eine Behandlung stattgefunden hat, auf Grund obiger Ausführungen dennoch nicht als Heilbehandlung zu qualifizieren.

Eigenbehandlungen der Tochter bzw. deren Behandlung durch die Eltern, mögen sie auch von Therapeuten und Ärzten entsprechend geschult worden sein, entsprechen nicht den dargestellten strengen Vorgaben an eine Heilbehandlung im Sinne der Verordnung.

Die von der Bf mit Schreiben vom 30. März 2015 eingehend und glaubwürdig geschilderten, umfassenden und zeitintensiven Therapiemaßnahmen sind auch dann keine Heilbehandlung im oa. Sinn, wenn sie sich auf den Verlauf der konkreten Krankheit positiv auswirken.

Die Bf legte ein Schreiben des Klinikums EE , Abteilung für Kinder- und Jugendheilkunde, vom 11. Jänner 2013 mit dem Betreff "Notwendigkeit eines Therapieaufenthaltes am Meer" vor, in welchem Folgendes vermerkt ist:

"Nur durch die intensive Betreuung von C durch ihre Eltern ist es möglich gewesen, ihren Zustand so erfreulich aufrecht zu erhalten.

Rehabilitationsmöglichkeiten in Österreich für CF-Patienten sind nicht gegeben, sodass auf ausländische Einrichtungen ausgewichen werden muss. Da es gelegentlich in diesen Einrichtungen zur Übertragung hochresistenter Keime gekommen ist, sind entsprechende hygienische Vorsichtsmaßnahmen erforderlich, die mittlerweile auch von den renommierten CF-Rehabilitationseinrichtungen, zB in Deutschland, eingehalten werden.

Als Alternative bieten sich jedoch Meeresaufenthalte an, wie von C durchgeführt. Da ihre Eltern durch die langjährige Betreuung ihrer Tochter in sämtlichen pflege- und physiotherapeutischen Maßnahmen unterwiesen sind, sind sie auch in der Lage,

diese Betreuung während eines Meeresaufenthaltes kompetent durchzuführen. Die konsequente Inhalation von kochsalzhältiger Meeresluft entspricht dabei einer mehrmals täglichen Inhalation von hochprozentigem Kochsalz, wie sie in den letzten Jahren zur Routinemaßnahme bei der CF-Lungenerkrankung geworden ist.

Regelmäßige Meeresaufenthalte tragen daher entscheidend zur Aufrechterhaltung des klinisch guten Zustandes von C bei."

Dieses Schreiben trägt keine Unterschrift und geht, abgesehen davon, dass es das Erfordernis der Ausstellung vor Antritt der Reise nicht erfüllt, über eine Empfehlung und Eröffnung einer Alternative zu speziellen ausländischen Einrichtungen nicht hinaus.

Zur Meinung der Bf, ein geleisteter Zuschuss der Gebietskrankenkasse vermöge sämtliche der dargestellten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer (Kur)Reise zu ersetzen, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die im Ersuchen um Stellungnahme dargelegte Rechtsansicht verwiesen, wonach ein derartiger Zuschuss allenfalls ein ärztliches Gutachten zu ersetzen vermag, nicht jedoch einen darüber hinaus geforderten dokumentierten Tagesablauf, einen Nachweis von Kuranwendungen bzw. deren ärztliche Kontrolle.

Die Gebietskrankenkasse leistete – wie bereits für das Kalenderjahr 2004 (vgl. UFS 17.6.2011, RV/0683-L/10) – einen Zuschuss in Höhe von 225,00 €. Dieser Kostenersatz wurde, wie eine Anfrage bei der Gebietskrankenkasse zum dortigen Rechtsmittelverfahren ergab, für den Aufenthalt als solchen und nicht für einzelne Behandlungen, die – außer von der Familie und der Tochter in Eigenregie – von geschultem Personal tatsächlich gar nicht durchgeführt worden sind, zuerkannt.

Nach § 3 der vom Vorstand der OÖGKK beschlossenen Richtlinien für Maßnahmen zur Festigung der Gesundheit und zur Krankheitsverhütung wird bei Landaufenthalten oder bei Erholungsaktionen kranker Kinder pro Tag des Aufenthaltes ein Pauschalbetrag von 15,00 € geleistet (15 Tage à 15,00 € = 225,00 €).

Ungeachtet dieses Zuschusses wurden aber wesentliche Anforderungen, die die Rechtsprechung für die Abgrenzung von als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Kurreisen von den als nichtabzugsfähige Aufwendungen für die private Lebensführung zu qualifizierenden Erholungsreisen als maßgeblich ansieht, nicht erfüllt.

Dass sich das für den Aufenthalt in Sharm el Sheikh gewählte Hotel in irgendeiner Weise von einem "gewöhnlichen" Urlauberhotel unterschieden und dieses über besondere Einrichtungen für Personen mit dem Krankheitsbild der Tochter verfügt hätte, wurde weder vorgebracht, noch durch eine Internetrecherche bestätigt.

Mag, wie die Bf nachvollziehbar argumentierte, der bloße Meeraufenthalt bereits auf Grund des Klimas und der Meeresluft als wichtiges Therapeutikum in der Behandlung ihrer Tochter anzusehen sein, so vermag ein derartiger Aufenthalt, wie o.a., mangels Abgrenzbarkeit von Meeraufenthalten bloß Erholung Suchender dennoch keine steuerliche Anerkennung zu bewirken (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Dass dort – wie auch zu Hause – täglich diverse Maßnahmen in Eigenregie durchgeführt werden mussten, ändert nichts an dieser Beurteilung.

Wären Ausgaben für einen Meeraufenthalt in Ägypten, die objektiv betrachtet nicht typischerweise mit einer Erkrankung in Zusammenhang stehen und die gleichermaßen auch gesunde Personen tätigen, je nach den jeweiligen anlassgebenden Schicksalen einmal abzugsfähig und ein andermal nicht, würde dies jedenfalls zu Steuerunggerechtigkeit führen.

Nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten sind als zwangsläufig erwachsen anzusehen. Nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind dem gegenüber Aufwendungen, die nicht ausschließlich von kranken, sondern ebenso von gesunden Personen getätigt werden.

Die Kosten für die gebuchte Pauschalreise ("all inclusive" Aufenthalt in Sharm El Sheikh), die sich in keiner Weise von den Kosten für übliche Urlaubsreisen Gesunder unterschieden hat, stellen auch bei Vorliegen der zweifellos bestehenden schweren Erkrankung der Tochter der Bf weder Therapiekosten noch eine Heilbehandlung im oa Sinn dar und waren daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

2. Aufwendungen zur Schimmelpilzentfernung:

Laut vorgelegter Rechnung wurde im Wohnhaus der Bf eine Schimmelpilzentfernung im Schlafzimmer vorgenommen und die durchgeführten Arbeiten mit 936,00 € in Rechnung gestellt.

Sämtliche oa. gesetzlichen Voraussetzungen für einen als Sonderausgaben begünstigungsfähigen Sanierungsaufwand (Durchführung der Arbeiten durch ein befugtes Unternehmen, sowohl Erhöhung des Nutzungswertes des Wohnraumes als auch Verlängerung des Zeitraums seiner Nutzung, Vorliegen eines Verbesserungsbedarfs) waren gegeben.

Die Kosten für die Schimmelpilzentfernung von 936,00 € waren daher als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 abzugsfähig.

3. Vertreterpauschale für die Tätigkeit als Pharmareferentin:

In der im Akt befindlichen „Bestätigung für 2007 betreffend Außendienst“ der Arbeitgeberin der Bf wurde bescheinigt, dass sie als Klinikreferentin angestellt und im Jahr 2007 überwiegend im Außendienst tätig gewesen ist.

Auf Anfrage der Abgabenbehörde gab die Bf an, als Pharmareferentin laut AMG keine Geschäftsabschlüsse tätigen zu dürfen.

Dass die Bf ihren Angaben zufolge einen typischen Vertreterberuf im landläufigen Sinn ausübt, wonach ihr Arbeitsplatz das Auto sei, sie berate, die Produkte demonstriere und korrekt bewerbe sowie Serviceleistungen anbiete, war für die Subsumierung ihrer Tätigkeit unter den Vertreterbegriff im Sinne der oa. Verordnung unmaßgeblich.

Nach dieser Verordnung zählt eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, nicht als Vertretertätigkeit.

Da die Bf im Rahmen ihrer Tätigkeit nicht zur Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen befugt war, fehlte ein wesentliches Kriterium für die Zuerkennung des Vertreterpauschales.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen wird verwiesen.

Linz, am 11. Mai 2015