



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., xxx, vom 17. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Amtspartei, vom 22. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine diplomierte Pädagogin und Lehrbeauftragte. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 machte sie Kosten für eine medizinische Trainingstherapie im Ausmaß von € 365,14 und für eine Naturstudienreise nach Venezuela von 4.729,50 € als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt versagte mit Einkommensteuerbescheid 2009 die Anerkennung der Kosten der Reise nach Venezuela, da es sich hier um eine Studienreise gehandelt habe, und deren betriebliche Veranlassung nicht erkennbar gewesen sei. Darüber hinaus wurden Kosten für eine medizinische Trainingstherapie nicht anerkannt, da es sich dabei um Fitnesskurse ohne ärztliche Verschreibung gehandelt hätte.

Die Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 Berufung und führte zur medizinischen Trainingstherapie aus, dass ihr das Bundesamt für Soziales nachgewiesenermaßen nach drei Operationen an der Wirbelsäule einen Behinderungsgrad von

30 Grad bestätigt habe. Zur Kräftigung der Muskulatur bedürfe es daher einer medizinischen Trainingstherapie auf Lebzeiten. Eine „Verschreibung“ vom Orthopäden Dr. L. habe sie beigelegt.

Zur Naturstudienreise nach Venezuela führte die Bw. aus, dass diese Reise eine Fortbildungsveranstaltung für PädagogInnen gewesen wäre und von der Botanischen Universität Wien in Kooperation mit der Pädagogischen Hochschule Wien organisiert worden sei. Zur Heilstättenschule führte sie aus, dass jedes zehnte Wiener Kind während seiner Schullaufbahn so schwer erkrankte, dass es in Spitalsbehandlung müsse. An den Exposituren der Wiener Heilstättenschule würden Kinder und Jugendliche, die wegen physischer oder psychischer Erkrankungen in einem Krankenhaus aufgenommen werden, von Pädagoginnen schulisch betreut. Nötige Kenntnisse für die Unterrichtsgestaltung müsse sich die Pädagogin im Krankenhaus selbst mittels Fortbildungen wie Selbststudium, Weiterbildungs- und Fortbildungsseminaren und Studienreisen aneignen. Nur so könne die Pädagogin die eigene Unterrichtsqualität verbessern und den Lernertrag der SchülerInnen erhöhen. Nach dem Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur sei die Lehrerfortbildung eine Dienstpflicht, die Lehrer hätten an den allgemeinbildenden Pflichtschulen die im Landeslehrerdienstrechtsgesetz vorgeschriebenen 15 Jahresstunden Fortbildung während der unterrichtsfreien Zeit zu erfüllen. Hauptschulen hätten im Sinne des § 2 und des § 15 des Schulorganisationsgesetzes an der Heranbildung der jungen Menschen, nämlich beim Erwerb von Wissen, mitzuwirken. Das hierfür erforderliche Wissen müsse sich die Pädagogin selbst aneignen, nachdem sie nicht alle Unterrichtsfächer studieren könne, aber alle PatientInnen im Spital unterrichten bzw. benoten sollte. Persönliche Erfahrungsberichte und Fallbeispiele von der streitgegenständlichen Naturstudienreise (Fotos, kleine Mitbringsel) würden die dortige Realität der Umstände demonstrieren und den oft so tristen Krankenhausalltag beleben.

Die Naturstudienreise nach Venezuela fand von 12. Juli bis 31. Juli 2009 statt und habe nachfolgendes Reiseprogramm umfasst:

Tag	Aktivität
1.	Flug von Wien nach Madrid
2.	Flug von Madrid nach Caracas
4.	Weiterfahrt zum NP Mochima.
5.	Bootsausflug in den NP Mochima. Schnorcheln, Wanderungen.

6.	Weiterfahrt nach Cumana (ca. 40 Minuten).Besichtigung der Altstadt und der Festung. Weiterfahrt Carupano,
7.	Ganztagesausflug mit Besuch einer Büffelfarm von Klaus Müller und nachmittags Besuch einer Kakaohacienda und Thermalquellen. Abends Rückkehr nach Carupano.
8.	Weiterfahrt nach Caripe, Besuch der weltbekannten Guacharo-Höhel
9.	Weiterfahrt durch die östlichen Llanos in das Orinoko-Delta
10.	Bootsfahrt, Wanderung, Tier- und Vogelbeobachtungen
11.	Bootsfahrt zurück zum Haften und Weiterfahrt über Puerto Ordaz Richtung Gran Sabana nach El Callao.
12.	Fahrt durch die Gran Sabanan (Salto el Danto, Piedra de la Virgen, Soldado Pioneero) und anschließend Umsteigen in Jeeps und Weiterfahrt nach Kavanayen.
13.	Wanderung und Bootsfahrt auf dem Rio Karuai
14.	Besuch des Salto Apongwaos. Einer der schönsten Wasserfälle der Gran Sabana.
15.	Fahrt nach Sta. Elena (an der Brasilianischen Grenze) und Besuch vieler Wasserfälle auf dem Weg (Salto Kauí, Salto Kama, Quebrada de Pacheco, Quebrada de Jaspe etc.)
16.	Transfer zum Flughafen und Flug gegen 11:00 h nach Canaima.
17.	Fahrt entlang des Rio Carrao zum höchsten Wasserfall der Welt, dem Salto Angel. Übernachtung in Hängematten.
18.	Wanderung zum Salto Angel, Rückkehr nach Canaima und Flug nach Ciudad Bolívar.
19.	Flug zurück nach Caracas, Weiterflug nach Europa.
20.	Ankunft in Wien

Bezüglich der Kosten einer medizinischen Sporttherapie „Medical Fitness“ gab die Bw. an, dass diese Therapie eine Symbiose von Arzt und Sporttherapie gewesen sei und überdies vom Arzt verordnet worden wäre. Laut einer undatierten Bestätigung des Instituts „Medical Fitness“ trainiere die Bw. seit 2006 regelmäßig in ihrem Institut, um die Muskulatur des Haltungsapparates zu stärken, die Koordination zu verbessern und die Bewegungsweite zu erhalten. Die Bw. legte außerdem eine ärztliche Freigabe zum Medical Training datiert mit

25.1.2008 vor, das von einem Facharzt für Orthopädie unterschrieben wurde und bestätigte, dass kein ärztlicher Einwand gegen ein solches Training im genannten Institut bestehe. Danach habe sie im Streitjahr ein Muskel Balance Training für die Wirbelsäule absolviert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall geht der unabhängige Finanzsenat nach der Aktenlage vom nachfolgenden erwiesenen Sachverhalt aus:

Naturstudienreise

Nach dem vorliegenden Reiseprogramm waren unter anderem Bootsausflüge, der Besuch eines Nationalparks, Wanderungen und Besichtigungen von Altstädten und Festungen sowie der Besuch von Wasserfällen Reiseschwerpunkte. Es handelte sich nach dem oben dargestellten Reiseprogramm um eine Reise, bei der neben den für Venezuela Reisende typischen Besuchen üblicher Sehenswürdigkeiten auch Aspekte der Landeskunde, der Geologie und der Geografie sowie die Tier- und Pflanzenwelt, die Problematik der Landwirtschaft in den Tropen und deren Auswirkungen anhand ausgewählter Beispiele vorgestellt, besichtigt und erläutert worden waren. Nach dem Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur ist die Lehrerfortbildung eine Dienstpflicht, nach der die Lehrer an den allgemeinbildenden Pflichtschulen die im Landeslehrerdienstrechtsgesetz vorgeschriebenen 15 Jahresstunden Fortbildung während der unterrichtsfreien Zeit erfüllen müssen.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Ausgaben, zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) bzw. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung seines Berufes oder seiner Tätigkeit erfolgen (Z 2 lit. a) nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs 1 EStG 1988 bezieht sich auch auf Wirtschaftsgüter des Haushaltes, die danach ebenso vom Abzugsverbot erfasst sind, wenn mangels eindeutiger Quantifizierbarkeit eine Trennung der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung andererseits nach objektiven Gesichtspunkten nicht vorgenommen werden kann. Ein damit zusammenhängendes Vorbringen des Steuerpflichtigen geht hierbei

nicht über die Behauptungsebene hinaus und ist daher auch keiner Überprüfung zugänglich. Im umgekehrten Fall, wenn eine klar nachvollziehbare Trennung der einzelnen Anlässe möglich ist und dabei die betriebliche oder berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist, ist eine Aufteilung der Kosten zulässig (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Ist bei diesen Wirtschaftsgütern eine einwandfreie und objektive Trennbarkeit nicht möglich, ist ein Abzug der Werbungskosten oder Betriebsausgaben nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind (vgl. *Doralt/Kofler*, EStG 11, § 20 Tz 21/2 und Tz 22). Der Verwaltungsgerichtshof vertritt dabei die Auffassung, dass bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt werden und eine genaue Unterscheidung getroffen werden muss (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0031).

Bei Reisen (Studienreisen, Kongressen, Tagungen, Fortbildungsveranstaltungen usw.) mit einem aus privaten und beruflichen bzw. betrieblichen Elementen bestehenden Mischprogramm ist angesichts obiger Ausführungen eine Aufteilung der damit zusammenhängenden gemischt veranlassten Aufwendungen auch nach jüngster Rechtsprechung des VwGH nicht möglich, wenn die beruflichen und privaten Einheiten dieser Reise derart ineinander greifen, dass eine nachweisliche objektive Trennung nicht möglich ist. In diesem Fall sind gemischt veranlasste Reiseaufwendungen nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu beurteilen (VwGH 7.3.2011, 2010/15/0197).

Liegen hingegen zB bei Mischreisen kumulativ nachfolgende Voraussetzungen vor, können Kosten von Studienreisen in ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Ausgaben einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032):

1. "Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, welche die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
2. Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

4. Andere allgemeine interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung."

Die Feststellung eines besonderen Interesses aus beruflicher Sicht und eines Nutzens für die Berufstätigkeit sowie Strapazen auf Grund klimatischer Bedingungen oder umfangreicher Besichtigungstätigkeit sind für die Abzugsfähigkeit nicht ausreichend (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0062).

Im oben genannten Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/15/0197 würdigte der VwGH eine 4-tägige Urlaubsreise eines selbständig tätigen Ingenieurkonsulenten, der im Anschluss daran eine 27-tägige beruflich veranlasste Reise nach China unternahm und hielt in diesem Zusammenhang zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Reisekosten bei Studienreisen mit allgemein interessierendem Teil fest: Bei gemischt veranlassten Reisen ist die Reise dann zur Gänze nicht abzugsfähig, wenn eine eindeutige Trennung in einen beruflichen und einen privaten Teil aufgrund eines Mischprogramms und der damit untrennbaren Gemengelage nicht möglich ist. Der Verwaltungsgerichtshof lockert somit das Aufteilungsverbot für jene Reisen, bei denen privat und beruflich veranlasste Reiseabschnitte klar trennbar sind, wenn zB an eine Dienstreise ein Erholungsurlaub angehängt wird. Eine Abzugsfähigkeit von pauschalen Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei beruflich veranlassten und einwandfrei trennbaren Reiseabschnitten wird demzufolge zugelassen. Eine Abzugsfähigkeit der Kosten bei Studienreisen scheitert nach Ansicht des VwGH jedoch daran, wenn die Dienstreise nicht im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers erfolgt. Liegen hingegen für die Fahrten des Arbeitnehmers Dienstreiseaufträge (entsprechende Weisungen der Dienstbehörde) vor und hat der Arbeitnehmer darüber hinaus "tagesfüllende Dienste" verrichtet, kann von einer im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers erfolgten Entsendung ausgegangen werden (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Diese Reisen waren danach einwandfrei durch ein fremdbestimmtes berufliches Moment veranlasst.

Für die in Rede stehende Reise war festzuhalten, dass ihr Programm, obgleich es mit dem beruflichen Interesse der Bw. im Zusammenhang gestanden war, einen offensichtlichen privaten Reisecharakter aufwies. Dazu kommt, dass diese Reise nicht allein für die Berufsgruppe der Lehrer, sondern für jeden anderen auf den Gebieten der Biologie und Geografie nicht fachspezifisch vorgebildeten, allgemein interessierten Teilnehmer von Interesse war. Das Interesse für die konkrete Reise war demzufolge nach ihrem Reiseablauf nicht nur auf einen Teilnehmerkreis der Berufsgruppe der Pädagogen zu beschränken. Auch der Verwaltungsgerichtshof weist darauf hin, dass Reisen ihre Attraktivität längst nicht mehr

bloß aus der Besichtigung bewährter Touristenattraktionen beziehen. Das Erlebniselement von Reiserouten abseits der eingefahrenen touristischen Pfade, die Gewinnung von Wissen sowie die Auseinandersetzung mit anderen Kulturen, besonderen Landschaftsformen und nicht alltäglicher Fauna und Flora stellen Umstände dar, die eine von den Gewohnheiten des Massentourismus abweichend gestaltete Reise in Zeiten medialer Sättigung mit vertrauten Anblicken durchaus anziehend machen können. Die Intensität der Auseinandersetzung mit Kultur und Pflanzenwelt steht der Attraktivität einer solchen Reise grundsätzlich ebenso wenig entgegen wie das Ausmaß der Anstrengungen und Mühen zur Erkundung abgelegener Orte, weil Anstrengungen und Mühen um des Erlebniswertes einer solchen Reise willen von einem wachsenden Personenkreis in Kauf genommen werden (vgl. VwGH 24. 11. 2004, 2000/13/0183). Die von der Bw. dargelegte berufliche Verwertung des auf dieser Reise Erlebten, indem sie durch persönliche Erzählungen, Erlebnis- und Erfahrungsberichte den Geografie- und Biologieunterricht gerade in der Heilstättenschule attraktiver und lebensnaher gestalten hat können, ist unbestritten wertzuschätzen, ändert jedoch nichts daran, dass ein privater Reisezweck nicht nahezu auszuschließen war. Dieser Reise lagen sowohl private als auch mit der Einkünfteerzielung zusammenhängende Umstände in einer „untrennbaren Gemengelage“ zu Grunde, sodass die berufliche Veranlassung dieser Reise objektiv keineswegs quantifizierbar und der diesbezügliche Aufwand nicht in einer objektivierbaren Weise nachprüfbar aufteilbar war.

Das vorliegende Reiseprogramm weist auch keine Planung und Durchführung der Reise im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation aus, aus der mindestens eine überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennbar gewesen wäre.

Da somit die in ständiger höchstgerichtlicher Judikatur entwickelten und oben unter Punkt 1. bis 4. dargelegten Kriterien für die Abzugsfähigkeit von Kosten einer Studienreise nicht erfüllt waren, waren die geltend gemachten Reisekosten nicht als Werbungskosten einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen.

Dass im konkreten Fall ein untergeordneter privater Aspekt der Reise vorgelegen wäre, war aus dem konkreten Reiseprogramm ebenso wenig anzunehmen, und stand überdies kein im Vordergrund stehendes fremdbestimmtes berufliches Ereignis fest. Selbst wenn die Bw. in ihrer Berufung angab, als Pädagogin zur Weiterbildung und Wissensvermittlung vom Stadtschulrat beauftragt worden zu sein, geht daraus keine Anordnung ihres Dienstgebers zur Durchführung der streitgegenständlichen Studienreise hervor, und war die Bw. daher nicht im ausschließlichen Interesse ihres Dienstgebers gereist.

Aus diesem Grund stellen die streitgegenständlichen Reisekosten Aufwendungen der Lebensführung dar, die nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 auch dann nicht abgezogen

werden dürfen, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Eine solche Zuordnung der Kosten hat ungeachtet des unbestreitbaren lehrreichen und für die Umsetzung als Heilstättenpädagogin aus psychologischer Sicht wertvollen Erlebniswertes der Reise sowie der damit zusammenhängenden Tatsache, dass die Reise der Förderung der Tätigkeit der Bw. diene, zum Bereich der Lebensführung zu erfolgen.

Medical Fitness

Das Bundesamt für Soziales hat der Bw. auf Grund von drei Operationen an der Wirbelsäule einen Behinderungsgrad im Ausmaß von 30% bestätigt. Die Bw. absolvierte seit 2006 eine „Medical Fitness Sporttherapie“, die diesbezüglichen Trainingsprogramme stellten unter anderem auf die Stärkung der Muskulatur, des Haltungsapparates und auf die Verbesserung der Koordination ab. Ein Facharzt für Orthopädie hat am 25.1.2008 schriftlich eine Freigabe zu diesem Training erteilt und damit zum Ausdruck gebracht, dass gegen ein Training dieser Art aus medizinischer Sicht kein Einwand besteht.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 können bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsweise erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

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

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, "Blindengeld" oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann 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.

Bei den in den §§ 2 bis 4 der VO genannten Mehraufwendungen handelt es sich unter anderem um Aufwendungen für Hilfsmittel und Heilbehandlung (§ 4). Danach sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Dabei sind jene Kosten betroffen, die durch jene Behinderung bedingt ist, die Grundlage für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit war.

Eine außergewöhnliche Belastung wäre im Falle von Krankheitskosten (Kosten aus der eigenen Erkrankung) gegeben. Diese erwachsen dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen dem Grunde nach zwangsläufig. Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung setzt darüber hinaus Zwangsläufigkeit der Höhe nach voraus. Dies macht eine Angemessenheitsprüfung im Einzelfall notwendig, wobei sich die Beurteilung an objektiven und nicht an subjektiven Umständen zu orientieren hat (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126; 23.5.1996, 95/15/0018, vgl UFS 11.12.2006, RV/0317-G/06). Diese Grundsätze gelten in gleicher Weise für die Mehrkosten aus einer Behinderung.

Das gilt allerdings nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nur für solche Krankheitskosten, die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbunden sind (vgl. VwGH 23.5.1996, [95/15/0018](#)) und nicht für Kosten zur Vorbeugung von Krankheiten (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 34 Tz 38 "Krankheitskosten", VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109). Maßnahmen der Krankheitsprävention zählen zwar zu den unter die Ausübung der Medizin fallenden Tätigkeiten eines Arztes ([§ 2 ÄrzteG](#)), dennoch sind im Rahmen des [§ 34 EStG](#) Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten oder zur Erhaltung der Gesundheit nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen. Insofern fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit und damit an der Zwangsläufigkeit.

Die in § 34 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- und Behinderungskosten das Vorliegen triftiger 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 konkret abzeichnen. Der VwGH fordert deshalb für Krankheitskosten, dass diese Maßnahme tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen und wies im Falle eines Kuraufenthaltes darauf hin, dass nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)reise zu einer außergewöhnlichen Belastung führt. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes 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 (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes, vor der Anwendung erteilte ärztliche Verordnung bzw. Verschreibung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes (vgl. UFS 11.12.2006, RV/0317-G/06).

Die Bw. trainiert regelmäßig in einem Medical Fitness Sporttherapiezentrum auf Grundlage einer medizinischen „Freigabe zum Medical Training“ datiert mit 25.1.2008. Fraglich ist, ob die Kosten dieses Trainings für die Bw. eine außergewöhnliche Belastung darstellen, weil das in Rede stehende Muskel Balance Training zwangsläufig infolge der Operationen an der Wirbelsäule war und daher notwendig war.

In diesem Zusammenhang legte die Bw. eine von einem Facharzt für Orthopädie im Jahre 2008 unterschriebene „Freigabe“ zum „Medical Training“ vor, in der klar zum Ausdruck gebracht wurde, dass gegen das oben beschriebene Training aus medizinischer Sicht kein Einwand bestand. Diese Freigabe genügt jedoch nicht den Anforderungen einer ärztlichen Verordnung, mit der – wie oben dargestellt – ein Arzt die Notwendigkeit und die Dauer eines Trainings verschrieben wird. Eine Verordnung würde beispielsweise unter Erstellung einer Diagnose bestimmte Trainingseinheiten als unbedingt erforderlich anordnen. Die konkret vorgelegte Freigabe aus dem Jahre 2008 bedeutet dagegen, dass für die Bw. aus ärztlicher Sicht kein Einwand gegen ein Muskel Balance Training bestanden hat und sie überlässt es der Bw. zu entscheiden, ob und wie oft sie im genannten Institut trainieren möchte. Damit ist jedoch keine für die Berücksichtigung der Kosten als außergewöhnliche Belastung geforderte Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nachgewiesen.

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind (vgl. UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06). Daraus folgt, dass lediglich jene durch die Behinderung der Bw. verursachten Mehraufwendungen im Vergleich zu jenen Aufwendungen, die beispielsweise allgemein Personen mit einem gestiegenen Gesundheitsbewusstsein, ältere Personen oder generell Freizeitsportler aus gesundheitlichen Gründen für den Besuch von Fitnessseinrichtungen ausgeben, zu außergewöhnlichen Belastungen führen. Auch aus dieser Sicht stellen die gegenständlichen jährlichen Trainingskosten in Höhe von 365,14 € keine Mehrkosten auf Grund einer Behinderung dar,

zumal ein im zunehmenden Maße gestiegenes Gesundheitsbewusstsein in der Bevölkerung auch generell zu mehr Ausgaben für die Gesundheit führt, weshalb überdies die Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 Abs 2 EStG 1988 zu verneinen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. April 2013