



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 8

GZ. RV/3715-W/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A. B., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 29. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes C. vom 14. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Jahr 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw.) im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Bankangestellter u.a. unter der KZ 735 die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen iHv € 15.617,55, die ihm aufgrund der Krankheit seines Sohnes D. (geb. 1988) erwachsen sind.

Nach einem Vorhalt des Finanzamts vom 30. November 2009 gliederte der Bw. diese Ausgaben wie folgt auf:

<b>Amerika-Aufenthalt 1.8.2008-27.10.2008</b>		
	in €	
Reise- und Nächtigungsspesen		
Hinflug	511,10	
Rückflug	399,00	
Buchungsgebühr	12,00	
Europäische Reiseversicherung	64,00	
Shuttle vom Flughafen	15,00	

Hotel für die erste Nacht	71,00	1.072,10
Miauto 6.8.-6.9.2008 7.9.-27.10.2008	991,00 1.436,00	2.427,00
Therapie: Hands on Healing 22.08.2008 08.09.2008 30.09.2008 01.10.2008 21.10.2008 28.11.2008	1.196,25 963,58 1.309,72 764,00 1.661,53 1.626,43	7.521,51
Unterkunftskosten für Aufenthalt 06.08.2008 15.09.2008 10.10.2008	16,39 135,61 385,43	537,43
Amerika-Aufenthalt		11.558,04
<b>Weitere Behandlungskosten</b>		
ergonomische Maus Fußmaus Tastatur	94,58 164,19 78,30	337,07
Psychologische Betreuung Krankenhausaufenthalt 8.5.-10.5.2008	300,00 3.422,44	3.722,44
Weitere Behandlungskosten		4.059,51

Mit Einkommensteuerbescheid vom 14. Mai 2010 wurden die beantragten Ausgaben im Zusammenhang mit der Krankheit seines Sohnes mit folgender Begründung nicht anerkannt:  
*„Krankheitskosten sind grundsätzlich außergewöhnlich und erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Für die steuerliche Anerkennung ist jedoch erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die eine Heilbehandlung erfordert, die Heilbehandlung nachweislich im Zusammenhang mit der Krankheit steht, die Heilbehandlung nachweislich eine taugliche Maßnahme zur Linderung der Krankheit darstellt. Wenn die Behandlung von nichtärztlichem Personal durchgeführt wird (Physikalische Therapie in einem Physikalischen Therapiezentrum) ist eine ärztliche Verordnung vorzulegen, aus der hervorgeht, welche Maßnahmen angeordnet werden. Die im Akt aufliegenden Unterlagen stellen lediglich Empfehlungen und keine Verordnung dar. Aufwendungen für ergonomische Maus, Fußmaus und Tastatur stellen keine Heil- oder Pflegebehelfe dar, die ärztlich verordnet wurden. Ihre beantragten Kosten konnten daher nicht anerkannt werden.“*

In der dagegen innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist eingebrochenen Berufung vom 29. September 2010 wurde von der steuerlichen Vertreterin zu den nicht anerkannten Krankheitskosten Folgendes vorgebracht: „Nachweislich legen wir nun eine Bestätigung des

*Therapeuten bei, dass Herr D. B. am angegebenen Krankheitsbild leidet. Daraus geht hervor, dass der Sohn von Herrn B. seit einigen Jahren an Schmerzattacken leidet. Diese stellen sich so dar, dass weder Finger noch Hände, wenn solche Schmerzschübe vorliegen, bewegt werden können. Diverse in Österreich durchgeführte Schmerztherapien waren erfolglos. Der Versuch in Amerika eine Therapie dem Sohn angedeihen zu lassen, wurde im Jahr 2008 wahrgenommen.*

*Eine gewisse Linderung der Schmerzschübe hat sich nach Auskunft unseres Mandanten nach dem USA Aufenthalt beim Krankheitsbild seines Sohnes ergeben (siehe auch beiliegende Bestätigung des Institutes „Hands on Healing“).*

*Im § 34 Abs. 1 und Folgende ist angeführt, dass so die Belastung den Steuerpflichtigen zwangsläufig aus rechtlichen oder sittlichen Gründen erwachsen, diese auch als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind.*

*Wir stellen daher den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2008 aufzuheben und unter Berücksichtigung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen für Krankheitskosten des Sohnes neu zu erlassen."*

Weiters wurden 2 (als Beilage angeschlossene) Bestätigungen des „Physical Therapy Center“ vorgelegt:

Eine Bestätigung des „Physical Therapy Center“ hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*„Our facility specializes in the treatment of musculoskeletal disorders, including Repetitive Stress Injuries, myofascial pain and chronic pain. Our clients come for treatment for these conditions from all over the United States and Europe. The reason is that our treatment protocol is unique and the results we get treating these conditions are significantly better than other facilities. Several exercises and techniques have been developed at our facility specifically for these conditions.*

*Our treatment consists of myofascial release, trigger point treatment, joint mobilization, range of motion exercises, nerve gliding/sliding, strength and endurance exercises, job site evaluation/modification, work habit retraining and postural retraining and other modalities as required. Although the modalities we use may seem familiar, the various nuances have been modified based on our experience.*

*RSI and chronic pain conditions have multiple facets. Issues to address during treatment involve various body systems, depending on the compensation pattern. These issues are as equally important to address, as they are all pieces of the symptoms complex puzzle. If they are not all addressed, long term relief is not achieved. Our facility has a comprehensive evaluation and treatment process specifically to identify and address all the problems associated with RSI.“*

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

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind darüber hinaus Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Sämtliche Merkmale des § 34 EStG 1988 müssen kumulativ gegeben sein (Baldauf in Jakom, § 34 Rz. 5).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob Aufwendungen im Zusammenhang mit einer im Jahr 2008 unternommenen Amerikareise (Reise- und Nächtigungsspesen, Mietauto, Therapie „Hands on Healing“, Unterkunftskosten), die dem Bw. auf Grund der Krankheit seines volljährigen Sohnes D. (ein Student) erwachsen sein sollen, als außergewöhnliche Belastungen steuerliche Berücksichtigung finden können oder ob es sich hierbei um steuerlich nicht beachtliche Kosten der privaten Lebensführung handelt.

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120 und die dort zit. Judikatur).

Grundsätzlich sind durch Krankheit verursachte Aufwendungen außergewöhnlich, sie erwachsen tatsächlich bzw. bei Unterhaltsberechtigten aus rechtlichen Gründen zwangsläufig.

Abzugsfähig sind u.a. Aufwendungen für

- Arzt und Krankenhaus.
- Medikamente, einschließlich „medizinisch verordneter“ homöopathischer Präparate,
- Heilbehelfe und Hilfsmittel (Prothesen, Gehbehelfe),
- Fahrten zum Arzt, ins Krankenhaus oder zur Therapie,
- Aufwendungen für eine Heilkur (Kuraufenthalt/-reise).

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)reise führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Während beispielsweise Arzt- und Krankenhaushonorare sowie Aufwendungen für Medikamente und Heilbehelfe generell als zwangsläufig erwachsen angesehen werden, werden im Zusammenhang mit Krankheiten stehende Reisen nur unter bestimmten Voraussetzungen als zwangsläufig betrachtet. Der Grund dafür ist darin zu sehen, dass sich gerade bei solchen Reisen die Abgrenzung zu der steuerlich unbeachtlichen privaten Sphäre schwierig gestaltet. Da der Allgemeinheit Kosten der privaten Lebensführung durch Anerkennung als außergewöhnliche Belastung und dadurch gegebener steuerlicher Wirksamkeit jedoch keinesfalls überbürdet werden sollen, wurden auf der Grundlage einer umfangreichen Rechtsprechung für abgabenrechtlich beachtliche ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich krankheitsbedingte Reisen strenge Vorgaben aufgestellt. Danach müssen diese nicht nur aus medizinischen Gründen erforderlich sein, sondern auch grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgen. Gefordert wird ein kurmäßig geregelter Tagesablauf und ein speziell auf die krankheitsmäßigen Bedürfnisse des Patienten abgestimmter ärztlicher Behandlungsplan während der Kur (siehe UFSF 23.11.2009, RV/0224-F/09: Prüfung der Zwangsläufigkeit von einer im Zusammenhang mit einer Krankheit stehenden Reise).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 22.02.2001, 98/15/0123; VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139) könnten Kurkosten nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn die folgenden Voraussetzungen vorlägen:

Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint (Hinweis E 4.10.1977, 2755/76, 2103/77, 2104/77). An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen (Hinweis E 18.12.1973, 1792/72) strenge Anforderungen gestellt werden. Wesentlich ist, dass die Reise nach ihrem

Gesamtcharakter eine Kurreise, auch mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, und nicht nur ein Erholungsaufenthalt ist, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (Hinweis BFH Urteil 12.6.1991, III R 102/89, BStBl II 1991, 763).

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 Bw. hat zum Nachweis der Notwendigkeit des Kuraufenthaltes kein ärztliches Zeugnis, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit, die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben hätte, vorgelegt.

Aus dem vorliegenden Befundbericht einer Orthopädin vom 8.10.2007 geht lediglich hervor, dass der Sohn des Bw. über Schmerzen im Bereich der „*rechten palmaren, ulnaren Handgelenks- und Hypothenarregion in Höhe des V. Strahles*“ berichtete („*rechts stärker als links*“). Es wurde u.a. vorerst aufgrund eines Over-use-syndroms eine täglich über Nacht aufzutragende Pasta Cool Salbe sowie Seractil forte Tabletten und eine Handgelenksbandage und in weiterer Folge eine physikalische Therapie mit Ultraschall und Salicyl-Iontophorese empfohlen, bezüglich der muskulären Verspannung und Verkürzung der Unterarmmuskulatur Heilgymnastik. Es wurde dem Patienten im Hinblick auf seine PC-Tätigkeit seinen Arbeitsplatz mit Hilfe eines Ergotherapeuten von ergonomischer Seite (insbesondere im Hinblick auf die Auflage seiner Unterarme) kritisch zu analysieren. Weitere physikalische Therapien – insbesondere die vom Sohn des Bw. im Jahr 2008 in den USA durchgeföhrte physikalische Therapie – wurden nicht einmal angesprochen.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates geht aus dem vorgelegten ärztlichen Befundbericht vom Oktober 2007 nicht hervor, dass die physikalische Therapie in Amerika zur Heilung oder Linderung der diagnostizierten Krankheiten notwendig ist. Darin wird die Absolvierung eines solchen Aufenthaltes nicht einmal empfohlen. Auch findet sich keine Angabe über die Kürdauer. Ebenso fehlt ein Nachweis, dass andere Behandlungen, die vor Ort durchgeführt werden könnten, nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheinen.

Im Schreiben der amerikanischen Physiotherapeutin (Master of Science Physical Therapy Fr. E. – „She also is a certified hand therapist and a certified ergonomic assessment specialist.“) vom 16. Juni 2010 wird bestätigt, dass der Sohn des Bw. aufgrund seiner Symptome („bilateral wrist pain, tension and fatigue in his forearms, neck and scapular pain, intermitted

low back pain und knee pain") eine physikalische Therapie benötigt („Mr. B. had symptoms and signs that needed Physical Therapy treatment“) und eine physikalische Behandlung auch erhalten hat, aber auch nach Abschluss der Behandlung in Amerika eine physikalische Behandlung benötige („Although Mr. B. responded to the treatment to some degree, when he left he still had deficits that needed continued treatment“).

Dass der Sohn des Bw. erfolglos Schmerztherapien in Österreich durchgeführt hat, konnte nicht nachvollzogen werden. Vorgelegt wurde lediglich ein Befundbericht vom Oktober 2007. Da die in den USA (von August bis Oktober 2008) getätigten physikalischen Therapien nicht ärztlich verordnet wurden, konnte nur davon ausgegangen werden, dass es sich um freiwillige Aufwendungen handelt. Demnach erfüllen diese Aufwendungen nicht das Kriterium der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Bestätigungen des „Physical Therapy Center Hands on Healing“

Wien, am 21. Februar 2011