



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., F., A.L.-Straße 9, vom 19. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Dem Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), einem Pensionisten, wurde vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen eine 50%ige Behinderung bescheinigt.

In seiner elektronisch eingebrachten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 machte der Bw. als außergewöhnliche Belastung den pauschalen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 243,00 € jährlich geltend sowie tatsächliche Krankheitskosten in Höhe von 234,04 € und Kosten aus dem Titel der Behinderung in Höhe von 3.857,59 €. Bei letzteren handelt es sich um Arzt- und Apothekenrechnungen, Kosten für Physiotherapie, orthopädische Schuhe, Einlagen, Fahrtkosten und Taggelder im Zusammenhang mit Arzt- und Therapiebesuchen sowie Aufwendungen für Mittelmeerfahrten, die mit dem eigenen Segelboot unternommen wurden (Tagesgelder, Nächtigungsgelder und Fahrtkosten für die Anreise).

Beigebracht wurde auch ein ärztliches Attest eines Facharztes für Innere Medizin vom 23. Juni 2008 mit folgendem Inhalt:

„Der Bw. steht bei mir seit dem 20.12.1982 in regelmäßiger Kontrolle und fallweiser Therapie. Beim Bw. besteht seit dem 19. Lebensjahr eine Psoriasis, die einer entsprechenden fachärztlichen Lokalthherapie incl. UV-Bestrahlung zugeführt wurde. Darüber hinaus absolvierte der Bw. mehrfach Kuraufenthalte.

Eine deutliche Besserung erbrachten und erbringen vor allem mehrwöchige Meeraufenthalte, weswegen ich ihm immer wieder dazu geraten habe, zumal diese Besserungen relativ lange anhielten.

Darüber hinaus besteht eine multisegmentale Discopathie vor allem HWS mit der Neigung zu cervicobrachialer und cervicocephaler Symptomatik sowie Thorakomyalgien bei paravertebraler Myalgie und sternocostaler Symptomatik. Deswegen habe ich dem Patienten auch wiederum zu Kuraufenthalten geraten, ihm aber auch physiotherapeutische Verordnungen verschrieben.

Was die Meeraufenthalte betrifft, sind diese aufgrund der Grunderkrankung sinnvoll, gerechtfertigt und medizinisch indiziert, da sie wie oben beschrieben, zu einer deutlichen Besserung mit langanhaltender Wirkung der Grundsymptomatik führten.“

Mit Einkommensteuerbescheid vom 27. Februar 2009 wurden die Kosten für die Schiffsfahrten in I., K. und S. im Wesentlichen mit der Begründung nicht anerkannt, diese seien nicht auf Grund einer ärztlichen Anordnung, sondern nur auf Rat eines Arztes hin erfolgt. Es habe sich auch um keinen Aufenthalt in einer Kuranstalt mit ärztlicher Aufsicht und Begleitung gehandelt. Somit stellten die beantragten Aufwendungen keine absetzbaren Kurkosten im Sinne des § 34 EStG 1988 dar. Als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt werden könnten zudem die in Zusammenhang mit Arztbesuchen geltend gemachten Taggelder. Taggelder stellten in Verbindung mit beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar.

Die fristgerecht eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Kosten für den ärztlich verordneten Kur- bzw. Meeraufenthalt als außergewöhnliche Belastung. In der Begründung wurde vorgebracht, der Bw. leide seit über vierzig Jahren an Psoriasis, einer aus medizinischer Sicht nicht heilbaren Krankheit. Deutliche und lang anhaltende Besserung bzw. Beschwerdefreiheit könnte nur durch längere Meeraufenthalte erreicht werden. Eine Kur in B.G., Bestrahlungstherapien und medikamentöse Behandlungen hätten nicht annähernd einen solchen Erfolg gebracht. Der Bw. sei seit Jahrzehnten von seinen behandelnden Ärzten ans Meer geschickt worden und bis zur Pensionierung sei auch jeweils eine Arbeitsunfähigkeitsbestätigung durch den behandelnden Arzt – in der Vergangenheit vom Vertrauensarzt der Vorarlberger Gebietskrankenkasse (VGKK) und nunmehr von einem Internisten - ausgestellt worden. Aus dem beigelegten ärztlichen Attest sei ersichtlich, dass mehrwöchige Meeraufenthalte sinnvoll, gerechtfertigt und medizinisch indiziert seien. Solche Heilverfahren seien auch schon von der VGKK bewilligt worden, seien jedoch seit Jahren nicht mehr im Leistungskatalog. Die ärztliche Begleitung und Aufsicht ergebe sich durch die Kontrolle der Symptome vor und nach der Kur durch den behandelnden Arzt. Eine Beaufsichtigung durch einen Arzt während der Kur sei bei dieser Erkrankung nicht erforderlich. Das Klima, die Sonne und das Meerwasser seien jene Faktoren, die das Krankheitsbild positiv beeinflussten. Allerdings sei ein Aufenthalt von fünf bis sechs Wochen erforderlich, damit die unschönen, juckenden Stellen auf der Haut gänzlich abklingen würden. Kur- bzw. Meeraufenthalte für Psoriasispatienten würden als Kurpauschalen nur am Toten

Meer angeboten. Die dafür in Rechnung gestellten Kosten würden aber die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen beträchtlich übersteigen. Der Heilerfolg und der Kurverlauf würden sich jedoch nur durch die Übernachtung im gebuchten Hotel unterscheiden. Durch das besondere Klima am Toten Meer entspreche ein dortiger vierwöchiger Aufenthalt in etwa einem fünf- bis sechswöchigen Adriaaufenthalt. Da sich Menschen vielfach vor Psoriasis ekeln bzw. Angst vor einer Ansteckung hätten, sei es dem Bw. nicht möglich, öffentliche Bäder zu besuchen. Sonnenbaden am Strand unter Menschenmassen könne der Bw. aus diesem Grund leider auch nicht. Der Bw. habe festgestellt, dass der Aufenthalt auf einem Boot ideale Voraussetzungen für die Durchführung der Kur biete, da die psychische Belastung bei Kontakt mit fremden Personen entfalle. Als Kostennachweis habe der Bw. der Einfachheit halber die amtlichen Tages- und Nächtigungsgelder angesetzt, da Belege nicht immer zu bekommen bzw. vorhanden seien. Auszugsweise habe der Bw. die ihm tatsächlich erwachsenen Kosten für einige Tage in der beigelegten Aufstellung aufgelistet.

Der Berufung beigelegt wurden die folgenden Belege:

1. Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung für das Jahr 2005 (letztes Jahr der Erwerbstätigkeit), ausgestellt von einem Facharzt für Innere Medizin
2. Ein am 1. Oktober 1997 in der Presse veröffentlichter Artikel mit dem Titel „Sonne und Meer bei Psoriasis: Die Besserung hält am längsten an“ mit folgendem Inhalt:

„Bei der Schuppenflechte hat die Tote-Meer-Kur einen länger anhaltenden Erfolg als alle andere Methoden.

Die Schuppenflechte oder Psoriasis ist eine im Ansteigen begriffene, genetisch bedingte Erkrankung, die auf einer Fehlreaktion der Haut beruht. Zwei bis drei Prozent der Bevölkerung sind davon betroffen. Kinder unter fünf Jahren haben sie eher selten, doch eine eitrige Mandelentzündung kann eine latente Schuppenflechte zum Ausbruch bringen. Auch Betablocker oder Lithium können sie auslösen.

Die heilenden Mineralienschatze des Toten Meeres und die heiße Wüstensonne, die hier eine in der Welt einmalige UV-Strahlung hat, sind die zwei Hauptvoraussetzungen für die Klimatherapie gegen die Schuppenflechte. In Israel gibt es diese Kuren schon seit langem, auf der jordanischen Seite des Toten Meeres wurde als bisher einziges Kurzentrum dieser Art vor sieben Jahren das „S.L.V.“ errichtet. Es wird hauptsächlich von Deutschen, Italienern und Österreichern frequentiert, letztere freuen sich, wenn der jordanische Koch, der einige Jahre in Wien gearbeitet hat, gelegentlich Geselchtes mit Kraut und Knödeln serviert.

Das Medizinische Zentrum wird von Dr. Z.B. geleitet. Der in Österreich ausgebildete Dermatologe und Venerologe verfolgte die Besserungs-Chancen durch die Sonne-Salzmeer-Kombination 1994/95 mit einer Studie an 368 Psoriasis-Patienten: 37 Prozent waren nach einer Kur am Toten Meer erscheinungsfrei, also ohne Juckreiz und Schuppenausschlag, 50 Prozent erfuhr eine wesentliche und 13 Prozent eine teilweise Besserung. Eine Nachstudie bei 110 Patienten ergab, daß es durchschnittlich sieben Monate dauerte, bis die Krankheit neuerlich auftauchte. „Die Tote-Meer-Kur zeigt daher einen länger anhaltenden Behandlungserfolg als alle anderen Methoden“, vermerkt B.. Was die Therapiedauer betraf: 45 Prozent der Patienten waren nach einer vier- oder mehrwöchigen Kur komplett erscheinungsfrei, 17 Prozent waren es nach zwölf Tagen bis drei Wochen.

Fazit: Je länger die Therapie dauert, desto größer ist die Aussicht auf Beschwerdefreiheit. Ähnliche Erfolge zeigten sich auch bei einigen anderen Hautkrankheiten wie Neurodermitis, Vitiligo (Weißflecken-Krankheit), Akne und Ichthyose (Fischschuppen-Krankheit).

Die Heilkraft der Kuren am Toten Meer resultieren, wie erwähnt, in erster Linie aus den Komponenten Sonne und Meer. 400 Meter unter dem Meeresspiegel gelegen, ist das Tote Meer reich an Mineralien: Kalzium und Magnesium haben eine starke antiallergische, beruhigende Wirkung. Magnesium, das den Körper-Stoffwechsel wesentlich beeinflusst, wird außerdem eingeatmet, da es durch die Wasserverdunstung in die Luft kommt. Kochsalz und Kalium sind desinfizierend und entschuppend, Brom beruhigt die Nerven, das ebenfalls im Wasser enthaltene Bitumen wirkt entzündungshemmend. Die Sonne scheint hier an mehr als 300 Tagen im Jahr. Doch sie ruft (fast) keinen Sonnenbrand hervor, denn durch die extrem hohe Verdunstung liegt eine Ozonschicht wie eine Filterglocke über dem Toten Meer, die die schädlichen UVB-Strahlen der Sonne stark abschwächt. Aber auch die saubere allergenfreie Wüstenluft, die den höchsten Sauerstoffgehalt der Welt hat, reich an Brom und daher beruhigend und entspannend ist, trägt zum Kurerfolg bei. Zusätzliche Therapiemaßnahmen sind Schlammpackungen, die die Lichtempfindlichkeit der Haut erhöhen und die Blutzirkulation anregen, Massagen, Ölbäder, entschuppende Salben, Gruppengymnastik im Wasser.

Auch psychotherapeutische Behandlung, durchgeführt von der geborenen Österreicherin und Universitäts-Professorin für Psychologie, Dr. J.B., wird angeboten. Denn die psychische Belastung für die Kranken ist groß. Sie fühlen sich isoliert, schämen

sich ihres (übrigens nicht ansteckenden!) Ausschlages wegen. Das Ö.V. bietet spezielle Kurpauschalen an (eine Woche ab 13.280 Schilling = 962,3 Euro; vier Wochen ab 32.230 Schilling = 2335,5 Euro; inkludiert sind Flug, Transfers, Halbpension, medizinisches Behandlungspaket). Ob es Zuschüsse gibt, ist bei der jeweiligen Krankenkasse oder beim Arzt zu erfahren.“

3. Preistabelle des D. Medizinischen Zentrums am Toten Meer einschließlich der im Folgenden wiedergegebenen Beschreibung dieses Zentrums (siehe dazu im Internet die Homepage „www.d.-k..de/m..html“):

„Das D Medizinische Zentrum (De. Klinik) ist im De. Vertragshaus L. integriert und ist als Stationäre Rehabilitationseinrichtung nach § 107 SGB V mit einem Versorgungsvertrag und Vergütungsvereinbarung nach § 111 SGB V anerkannt.

Zusätzlich bestehen direkte Vereinbarungen mit den Ersatzkassen. In diesem Zentrum werden alle Formen von Schuppenflechte (Psoriasis), Neurodermitis, Vitiligo (Weißfleckenkrankheit) und weitere Hautkrankheiten, Rheuma, Asthma sowie die Augenkrankheit Uveitis und Mukoviszidose in Kooperation mit IP behandelt. Das Therapie Konzept umfasst eine Basis dermatologische Behandlung unter Einfluß der besonderen klimatischen Bedingungen am Toten Meer. (Sonne, Tote Meer Wasser, spezielle Luft, Heilschlamm, Schwefelwasser usw.) Ergänzt wird die Behandlung mit einer psychologischen Betreuung und einer Diätberatung. Ebenso kommen bei der Psoriasis Atrophika und rheumatischen Indikationen eine umfangreiche physikalische Therapie (Massagen, Tote Meer Heilbäder, Schlamm packungen, Schwefelbäder usw.) dazu.

Das De.-Ärzte Team am Toten Meer in der De. Klinik kommt ein erfahrenes und deutschsprachiges Team, bestehend aus Dermatologen, Internisten, Krankenschwestern, Verwaltungsmitarbeitern, Patientenbetreuern, Psychologin und Ernährungsberater zum Einsatz. Das De. Team steht unter der ärztlichen Leitung von Dr. M.H. und Dr. V.S.. Zusätzlich steht in Deutschland ein wissenschaftlicher Beirat zur Verfügung.

4. Angaben zum Kuraufenthalt im Jahr 2008:

Die Reise mit dem Segelboot erfolgte vom 8. Juni 2008 bis zum 15. Juli 2008, wobei die Reisedauer laut Angabe des Bw. der Dauer der Krankmeldung während der Erwerbstätigkeit entsprach. Start und Endpunkt der Schiffsreise war „S.G.d.N.“ in I., der Aufenthalt in I. betrug insgesamt 19 Tage, jener in K. 18 Tage und jener in S. 1 Tag. Dafür wurden Tagesgelder, Nächtigungsgelder und Fahrtkosten für die Strecke „F – S.G.d.N.“ und retour in Höhe von insgesamt 2.180,00 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht. Als Vergleich wurden zudem die Kosten für den preisgünstigsten seitens des „D. Medizinischen Zentrums“ angebotenen Aufenthalt am Toten Meer angeführt. Dieser umfasst die Fahrtkosten vom Wohnort zum Flughafen und retour, die Flugkosten, die Aufenthaltskosten für vier Wochen Halbpension einschließlich einem Einzelzimmer- und Saisonzuschlag sowie eine vierwöchige ärztliche Behandlung und kostet 4.304,68 €.

5. Belege über Liegeplatzgebühren und Restaurantrechnungen für den Zeitraum 05.07.2008 bis einschließlich 10.07.2008 in Höhe von insgesamt 537,81 €. Danach betragen die Kosten pro Tag umgerechnet durchschnittlich 89,63 € und somit mehr als die geltend gemachten amtlichen Tages- und Nächtigungskosten, obwohl laut Angaben des Bw. in diesen Durchschnittskosten weder solche für Frühstück und Mittagessen (nur Abendessen) noch Treibstoffkosten, etc. enthalten seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2009 wurde die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, der Verwaltungsgerichtshof gehe in ständiger Rechtsprechung (z.B. VwGH 22.02.2001, 98/15/0123; VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139) von folgenden Voraussetzungen für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung aus:

1. Der Begriff "Kur" erfordere ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren.
2. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssten zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich sei, dass die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sei und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine (siehe dazu VwGH 04.10.1977, 2755/76, 2103/77, 2104/77).
3. An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssten wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (z.B. VwGH 18.12.1973, 1792/72).
4. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes sei die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise ergäben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten könne es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet würden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsse.
5. Wesentlich sei weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, auch mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung und nicht lediglich ein Erholungsaufenthalt sei, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich sei (z.B. VwGH 22.02.2001, 98/15/0123 sowie das zur insoweit vergleichbaren Rechtslage ergangene Urteil des BFH vom 12. Juni 1991, III R 102/89, BStBl II 1991, 763).
6. Der Steuerpflichtige sei für das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für eine so genannte Kurreise als außergewöhnliche Belastung auch nachweispflichtig (VwGH 31.03.1998, 93/13/0192).

In der Berufung werde die Anerkennung von Kosten für einen Kur- bzw. Meeraufenthalt in Höhe von 2.180,20 € anstelle der erklärten 2.714,10 € begehrt. Unbestritten sei, dass der Bw. an schwerer Psoriasis leide. Unstrittig sei auch die bekanntermaßen positive Auswirkung des Meeraufenthaltes auf den Gesundheitszustand des Bw. Der Bw. übersehe aber, dass nicht sämtliche für die Anerkennung von Aufwendungen für einen Kuraufenthalt vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Voraussetzungen nachgewiesen worden seien (VwGH 22.02.2001, 98/15/0123; VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139). Insbesondere habe der Bw. nicht nachgewiesen, dass er sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben habe und dass sich die Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet habe. Auch sei kein vor Antritt der

Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise ergeben hätten, vorgelegt worden. An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssten aber wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und der Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (siehe dazu VwGH 18.12.1973, 1792/72). Der Steuerpflichtige sei für das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für eine Kurreise als außergewöhnliche Belastung nachweispflichtig. Ein solcher Nachweis sei aber nicht erbracht worden, weshalb die Berufung zwingend als unbegründet abzuweisen gewesen sei.

Mit dem am 4. Mai 2009 eingebrachten Vorlageantrag wurde die Berufung aufrecht erhalten und zur Begründung auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen. Betont wurde wiederum, dass der Bw. seit Jahrzehnten von seinen behandelnden Ärzten zur Kur ans Meer geschickt und ihm bis zur Pensionierung auch Jahr für Jahr eine Arbeitsunfähigkeitsbestätigung durch den behandelnden Arzt ausgestellt worden sei. Dies sei auch all die Jahre vom Sozialversicherungsträger anerkannt worden.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass die Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes bei der Behandlung in der Ordination am 28. Mai 2008 - also vor Kurbeginn - mündlich festgelegt worden sei. Da der Bw. mittlerweile Pensionsbezieher sei, sei die Ausstellung einer Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung nicht mehr möglich. Ein Kurantrag sei auch nicht gestellt worden, da der Sozialversicherungsträger für Kuren im Ausland keinen Ersatz leiste. Sein behandelnder Arzt habe ihm arbeitsbedingt das ärztliche Attest erst am 23. Juni 2008 ausgestellt. Auf Rückfrage habe ihm der Arzt erklärt, dass es sich um ein Dauerattest handle, denn es habe sich weder bei der Behandlung noch bei der Erkrankung eine Änderung ergeben. Der Kuraufenthalt sei wie in den Vorjahren notwendig. Der Arzt vertrete die Meinung, für ein Dauerleiden, für das Jahr für Jahr ein Kur- bzw. Meeraufenthalt verordnet worden sei (mit Arbeitsunfähigkeitsbestätigung), sei das ausgestellte ärztliche Attest ausreichend. Zudem habe er auf die Vorgangsweise in der Vergangenheit hingewiesen, bei der jeweils die vor Kurantritt ausgestellten Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen für den Kur- bzw. Meeraufenthalt von der VGKK akzeptiert worden seien. Der den Bw. behandelnde Facharzt könne dies auf Wunsch auch schriftlich bestätigen.

Der Bw. ersuche zu berücksichtigen, dass es bei der Psoriasis zu keinem Behandlungsablauf wie bei einer üblichen Kur komme. Bei der Kur in B.G. sei der Bw. nur täglich hohen Bestrahlungsdosen ausgesetzt und mit Salben behandelt worden. Es werde nochmals betont, dass die ärztliche Begleitung und Aufsicht durch die Kontrolle der Symptome vor und nach der Kur durch den behandelnden Arzt gegeben sei. Eine ärztliche Beaufsichtigung während der

Kur sei bei dieser Erkrankung nicht erforderlich, da Klima, Sonne und Meerwasser die Faktoren seien, die das Krankheitsbild positiv beeinflussten. Ärztliche Kontrollen würden die Kurkosten nur verteuern ohne am Ablauf und Heilerfolg etwas zu ändern. Die kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung sei durch die regelmäßig durchgeführten Therapien gegeben und unterscheide sich im Wesentlichen nicht vom Kuraufenthalt am Toten Meer, denn Sonnenbäder und Wassertherapie erfüllten an der Adria denselben Zweck. Zusätzliche Behandlungen, wie Massagen oder medizinische Bäder und Therapien seien bei dieser Erkrankung nicht notwendig. Ob der Bw. die Nacht auf dem Boot oder in einem Hotel verbringe, sei für den Heilerfolg ebenso wenig entscheidend, wie die zeitlich festgelegte Einnahme der Mahlzeiten. Der Bw. führe regelmäßig die erforderlichen Therapien durch und die Nachtruhe beginne früher als in manchen Kuranstalten. Durch die höhere Intensität am Toten Meer würde dort ein Aufenthalt von vier Wochen ausreichen. Der Bw. habe daher nur Kosten für einen vierwöchigen Kuraufenthalt geltend gemacht habe. Der Kuraufenthalt diene ausschließlich der Behandlung der Psoriasis und dies sei auch der alleinige Grund für diesen Meeraufenthalt. Diese Kur führe der Bw. unabhängig von Erholungsreisen durch (Kurzurlaube, Pauschalreisen oder Urlaub in den Bergen).

In der Berufungsvorentscheidung sei unzutreffenderweise davon ausgegangen worden, dass in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für den Kur- bzw. Meeraufenthalt Kosten in Höhe von 2.714,10 € geltend gemacht worden seien, während in der Berufung dafür lediglich die Berücksichtigung von Kosten in Höhe von 2.180,20 € beantragt werde. Richtig sei, dass in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung die Anerkennung von Aufwendungen in Höhe von 3.857,59 € als außergewöhnliche Belastung aus dem Titel der Behinderung beantragt worden sei, wovon 2.180,20 € auf den Kur- bzw. Meeraufenthalt entfielen. Vor Übermittlung dieser Erklärung habe der Bw. beim Finanzamt vorgesprochen. Auf Wunsch des Teamleiters habe der Bw. zur Besprechung eine provisorische Kostenaufstellung erstellt, welche dem Finanzamt in Kopie überlassen worden sei. In diesem Provisorium seien nicht nur Kosten für vier Wochen, sondern für den gesamten Aufenthalt am Boot geltend gemacht worden.

Der Bw. habe in den vergangenen vierzig Jahren erfolglos alles Erdenkliche zur Heilung bzw. Linderung der Erkrankung ausprobiert (z.B. Wunderheiler, Homöopathen, Betrugstherapien). Auf die psychische Belastung dieser Erkrankung habe der Bw. bereits im Berufungsschriftsatz hingewiesen. Die besten Erfolge hätten sich nach einem Meeraufenthalt auf einem gecharterten Boot gezeigt. Dies habe den Bw. zur Anschaffung eines Segelbootes veranlasst, dass der Bw. selbst ausgebaut habe und wofür er in Österreich auch Mehrwertsteuer entrichtet habe. Dadurch fielen die psychischen Belastungen (Ekel

anderer Personen und Angst vor Ansteckung) weg und alle von der Psoriasis befallenen Stellen könnten der Sonne zugänglich gemacht werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob Aufwendungen für Mittelmeerfahrten (Tagesgelder, Nächtigungsgelder und Fahrtkosten für die Anreise), die mit dem eigenen Segelboot unternommen wurden, als außergewöhnliche Belastungen steuerliche Berücksichtigung finden können oder ob es sich hierbei um steuerlich nicht beachtliche Kosten der privaten Lebensführung handelt.

Als Sachverhalt steht fest, dass der Bw. an degenerativen Wirbelsäulenveränderungen leidet und seit seinem 19. Lebensjahr an Psoriasis, dass er deshalb ständig in fachärztlicher Behandlung steht und ihm vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen eine 50%ige Behinderung bescheinigt wurde. Zur Behandlung wurden laut Bestätigung des behandelnden Arztes physiotherapeutischen Maßnahmen, Lokalthapien inklusive UV-Bestrahlung und Kuren verordnet.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- beziehungsweise Vermögensverhältnisse erwächst (Außergewöhnlichkeit, Abs. 2 leg. cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg. cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird.

Gemäß § 35 Abs. 1 leg.cit. steht einem Steuerpflichtigen, der durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Der Freibetrag beträgt gemäß § 35 Abs. 3 leg.cit. bei einer 50%igen Minderung der Erwerbsfähigkeit 243 € jährlich.

Neben dem Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Kürzung um den Selbstbehalt sowie allfälliger Pflegeleistungen können nach § 4 der auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützten Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 91/1998 und BGBl. II Nr. 416/2001, nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (z.B. Arztkosten, Spitalskosten, Therapiekosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren) im nachgewiesenen Ausmaß geltend gemacht werden.

In Übereinstimmung mit den Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung sieht es der Unabhängige Finanzsenat insbesondere auf Grund des beigebrachten Attestes des behandelnden Facharztes als erwiesen an, dass sich durch mehrwöchige Meeraufenthalte bei dem Krankheitsbild des Bw. eine deutliche Verbesserung mit langanhaltender Wirkung erzielen lässt.

Notwendigkeiten aus medizinischer Sicht lassen jedoch nicht automatisch den Schluss zu, dass die Aufwendungen auch steuerlich abzugsfähig sind. Während beispielsweise Arzt- und Krankenhaus honorare sowie Aufwendungen für Medikamente und Heilbehelfe (Prothesen, Gehbehelfe, etc.) generell als zwangsläufig erwachsen angesehen werden, werden im Zusammenhang mit Krankheiten bzw. Behinderungen 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. Eine ärztliche Kontrolle der Symptome vor und nach der Kur durch den behandelnden Facharzt ist danach nicht ausreichend.

Der Bw. hat aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates glaubhaft dargetan, dass insbesondere durch Wegfall der psychischen Belastungen (Ekel anderer Personen und Angst vor Ansteckung) beim Baden an Hotelstränden sich die besten Behandlungserfolge bei einem Meeraufenthalt auf einem Boot gezeigt hätten. Nicht bezweifelt wird auch, dass der Bw. während des Aufenthaltes auf seinem Segelboot regelmäßig Sonnenbäder nimmt, im Meer schwimmt und sich selbst zwecks Linderung seiner Krankheit gewissen Beschränkungen unterwirft, wie beispielsweise der Einhaltung der Nachtruhe. Diesen Beschränkungen hat sich der Bw. aber freiwillig unterzogen, denn er war nicht – wie in einer medizinischen Einrichtung üblich – einem verpflichtenden, von einem Kurarzt erstellten Kurplan unterworfen, sondern konnte seinen Tagesablauf nach Belieben gestalten. Von einer Kurreise mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung kann daher bei einer Mittelmeerreise mit dem eigenen Boot nicht gesprochen werden. Unterscheiden sich aber medizinisch indizierte Reisen nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht von Erholungsreisen, werden sie mangels

ausreichender Abgrenzung von der steuerlich unbeachtlichen privaten Sphäre nach einhelliger Rechtsprechung nicht als zwangsläufig angesehen und können steuerlich nicht berücksichtigt werden (siehe dazu z.B. VwGH 22.02.2001, 98/15/0123: ärztlich verordneter Meeraufenthalt in Fuerteventura bei allergischer Bronchitis; UFSW 20.08.2003, RV/1023-W/03: ärztlich verordneter Meeraufenthalt in Ägypten bei chronischen Asthma bronchiale und Therapieresistenz; UFSL 29.04.2003, RV/1544-L/02: ärztlich verordneter Meeraufenthalt in Jesolo bei fortgeschrittener Krebserkrankung; UFSS 30.09.2004, RV/0239-S/04: ärztlich verordneter Meeraufenthalt in Grado bei Schuppenflechte;).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. November 2009