



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB, geb. X, Adresse1, vertreten durch C Anwaltsgesellschaft mbH, Adresse, vom 2. Februar 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 des Finanzamtes XY vom 28. Jänner 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die 1991 geborene Tochter der Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) leidet an cystischer Fibrose. Die Bw. bezieht aus diesem Grund für ihre Tochter Pflegegeld Stufe II sowie erhöhte Familienbeihilfe.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2004 machte die Bw. – neben weiteren, im nunmehrigen Berufungsverfahren nicht mehr strittigen Ausgaben – Aufwendungen für einen 14-tägigen Kur- bzw. Erholungsaufenthalt mit ihrer Tochter in Ägypten sowie Kosten in Höhe von 36,90 € für einen durch die Volkshochschule angebotenen Kurs "Ausgleichssport" geltend.

Die für den Ägyptenaufenthalt beantragten Kosten setzen sich wie folgt zusammen: 349,00 € für den Flug der Tochter, 412,00 € für den Flug der Begleitperson, 1.583,91 € für den Aufenthalt zweier Personen sowie 70,00 € für eine Versicherung. Diese Aufwendungen verminderte die Bw. um eine Haushaltsersparnis von 183,40 € und um einen Zuschuss der

OÖGKK von 225,00 €. Insgesamt wurde unter dem Titel "Kur/Erholungsaufenthalt Ägypten von 14.2. bis 28.2.2004" ein Betrag von 2.006,51 € angesetzt.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 28. Jänner 2010 fanden die genannten Ausgaben keine Berücksichtigung.

Die Kursaufwendungen "Ausgleichssport" in der VHS stellten keine Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung des BMF, BGBl. 303/1996, dar und könnten daher nicht anerkannt werden.

Kurkosten könnten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit stehe, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich erforderlich sei (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine) und unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123). Da es sich laut vorgelegten Unterlagen bei dem Ägyptenaufenthalt um einen Erholungsaufenthalt ohne ärztliche Betreuung handle, könnten die Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Berufung wandte die Bw. im Wesentlichen ein, dass die unter dem Punkt "Ausgleichssport" angeführte Therapie eine wichtige Form der Trainingstherapie darstelle. Kinder mit cystischer Fibrose müssten so intensiv als möglich Ausdauer- und Krafttraining betreiben, um die Vitalfunktionen zu stärken. Die Bw. verwies dabei auf die Internetseite www.cystischefibrose.at.

Zum Kuraufenthalt wurde vorgebracht, dass es keinen Kur- bzw. Erholungsaufenthalt für Patienten mit cystischer Fibrose gebe. Auf Antrag bewillige die OÖGKK daher einen Zuschuss zum Kur/Erholungsaufenthalt Ägypten (seit 1992). Bei der Krankenkasse laufe diese Unterstützung immer unter "Erholung". Die Reise sollte entweder in Orte mit Höhenluft oder, noch besser, ans Meer führen. Der Aufenthalt am Meer stelle eine wichtige therapeutische Behandlung von Kindern und erwachsenen Patienten dar. Begleitende Atemtherapien, Trainingstherapie oder Ernährungstherapie müssten vor Ort durch die Begleitperson gewährleistet sein. Ein Arztbrief aus dem Jahr 2000 liege bei. Medizinisch habe sich seither nichts verändert; sollte die Behörde aber einen aktuellen und/oder umfangreicheren Arztbrief wünschen, könne dieser nachgereicht werden. Der Beleg über die Kostenunterstützung durch die OÖGKK liege bereits beim Finanzamt auf; ein offizielles Schreiben über die Erstattung sei bisher nicht notwendig gewesen. Sollte eine Bestätigung der OÖGKK gewünscht werden, könne dies in die Wege geleitet werden.

Der Berufung wurde eine Bestätigung des Allgemeinen öffentlichen Krankenhauses in G vom 25. Jänner 2000 beigelegt. Bestätigt wurde, dass bei BB eine cystische Fibrose bestehe und

Meeresaufenthalte bei ihr bereits mehrfach zu einer deutlichen Besserung des Allgemeinzustandes geführt hätten, sodass ein neuerlicher Meeresaufenthalt dringend befürwortet werde.

Mit Schreiben vom 24. März 2010 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Ergänzung ihrer Berufung. Vorzulegen seien eine Kopie des Antrages der Kur/Erholung, Nachweis der OÖGKK, um welche Leistungen es sich bei den 225,00 € handle und nach welchen gesetzlichen Bestimmungen der Betrag geleistet werde, Nachweis über die ärztliche Verordnung bezüglich der Kur/Erholung, Arztbrief aus dem Jahr 2000, Bestätigung der Krankenkasse, warum die Erstattung von 225,00 € geleistet werde, Nachweis des Tagesablaufes bei der Kur/Erholung, alle Nachweise der ärztlichen Kontrollen bei der Kur/Erholung sowie Nachweise aller Kuranwendungen.

Die Bw. teilte dazu mit, dass sie alle Fragen bereits telefonisch mit einem Sachbearbeiter der Abgabenbehörde besprochen hätte, und jetzt fehlten wieder notwendige Informationen. Es gebe keinen Antrag auf Kur/Erholung; die Gründe dafür seien telefonisch dargelegt und auch in der Berufung behandelt worden. Die OÖGKK habe in ihrem Leistungsangebot keine Kur- und Erholungsaufenthalte für CF-Patienten. Seitens der OÖGKK sei daher die Möglichkeit geschaffen worden, um einen Zuschuss zum Meeresaufenthalt anzusuchen, um so wenigstens einen Beitrag durch die öffentliche Hand zu einem Kur- bzw. Erholungsaufenthalt zu leisten. Dieser Zuschuss werde seit Jahren gewährt. Der Nachweis für diese Leistung liege bereits auf. Ärztliche Verordnung gebe es keine, da es keinen Kurantrag geben könne. Daher liege nur ein Arztbrief mit der Empfehlung vor. Dieser gehe immer an die OÖGKK und sei Bedingung für die Gewährung der Unterstützung. Es gebe auch keinen dokumentierten Tagesablauf, keine ärztliche Kontrolle und keinen Nachweis der Kuranwendungen, da es keine Kuranstalt sei, wo der medizinisch notwendige Aufenthalt am Meer absolviert werde. Seitens der OÖGKK bestehe keine Möglichkeit, das anzubieten, sodass diese Leistung immer privat erbracht werden müsse, was mit erheblichem finanziellem Aufwand verbunden sei. Es werde aber ein "normaler" Tagesablauf der Tochter beigelegt. Im Rahmen des Meeraufenthaltes würden alle therapeutischen Maßnahmen wie Inhalationstherapie, Ausdauertraining, Sport- und Ernährungstherapie in hohem Ausmaß intensiviert. Eine ärztliche Kontrolle erfolge in zeitlicher Nähe vor und nach dem Aufenthalt am Meer. Die geforderte Bestätigung, warum die Krankenkasse den Zuschuss leiste, könne nicht beigebracht werden, da bisher keine extra Bestätigung benötigt worden sei. Bei den letzten Arbeitnehmerveranlagungen hätten sämtliche Belege ausgereicht. Sollte eine derartige Bestätigung aber notwendig sein, werde sich die Bw. darum bemühen. Warum die Erstattung geleistet worden sei, gehe aber aus dem gesamten Schriftverkehr hervor.

Die Bw. fühle sich als betroffene Mutter eines schwer chronisch kranken Kindes, für dessen Krankheitsbild in Österreich keine Versicherungsleistung im Bereich Kur- und Erholungsaufenthalt bestehe, sehr schlecht behandelt. Nur auf Grund des täglichen persönlichen und finanziellen Einsatzes bei der Therapie könne sie ihr Kind optimal unterstützen und versorgen. Bisher habe der Gesetzgeber das auch immer so gesehen. Es werde das Gefühl vermittelt, gänzlich alleine gelassen zu werden.

In einem dem Schreiben beigelegten Therapieprotokoll dokumentierte die Bw. den täglichen Pflegeaufwand, die wöchentlich erforderliche Pflege sowie die erforderlichen ärztlichen Kontrollen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. März 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Darlegung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 34 EStG 1988 und des § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, wurde begründend ausgeführt, dass nur unmittelbare Aufwendungen Kosten der Heilbehandlung darstellten. Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgingen, die in keinem Zusammenhang mit der Behinderung stünden, könnten neben den Pauschbeträgen des § 35 EStG 1988 bzw. den tatsächlich aus der Behinderung erwachsenden Kosten nur nach den allgemeinen Regeln – also Kürzung um den Selbstbehalt – des § 34 EStG 1988 geltend gemacht werden. Unter Krankheit sei eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordere. Nicht abzugsfähig seien jedoch Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit.

Folge man der ständigen Rechtsprechung, was krankheitsbedingte Aufwendungen betreffe, so seien höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen würden, nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgten. Bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über eine bestimmte medizinische Behandlung sowie allgemeine Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung finanzierten medizinischen Betreuung seien noch keine triftigen medizinischen Gründe. Die triftigen medizinischen Gründe müssten vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. Ließen triftige medizinische Gründe eine besondere Behandlung geboten erscheinen, müsse darüber auch ein Nachweis erbracht werden. Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal seien grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben würden.

Kurkosten könnten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stehe, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich erforderlich sei (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine) und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge. 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 ergäben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden.

Zur Untermauerung ihres Standpunktes verwies die Erstbehörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.4.2002, 2000/15/0139.

Hinsichtlich der Kurkosten sei von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Krankenversicherungsträger habe einen Ersatz unter dem Titel "Erholung" geleistet, weil es – laut Berufung – in Österreich keinen Kuraufenthalt für Patienten mit cystischer Fibrose gebe;

die ärztliche Bestätigung sei mit dem Inhalt ausgestellt worden, dass Meeresaufenthalte bereits mehrfach zu einer deutlichen Besserung des Allgemeinzustandes geführt hätten, sodass ein neuerlicher Meeresaufenthalt dringend befürwortet werde;

der Antrag auf Kostenzuschuss sei wie folgt begründet worden: "Ich bitte Sie daher um einen Kostenzuschuss für den Meeresaufenthalt meiner Tochter plus Begleitperson. Während des Aufenthaltes am Meer wurden therapeutische Maßnahmen unsererseits durchgeführt, Atemphysiotherapie und Sporttherapie. Ebenso wurden die Medikamentengabe und Ernährungstherapie fortgeführt";

ein Nachweis über die ärztliche Verordnung der Kur habe nicht vorgelegt werden können. Laut Schreiben vom 26. März 2010 gebe es keine ärztliche Verordnung;

ärztliche Kontrollen seien bei der Kur nicht vorhanden gewesen;

laut Schreiben vom 26. März 2010 gebe es keinen Antrag auf Kur;

laut Schreiben vom 26. März 2010 sei nur eine Empfehlung des Arztes vorhanden;

laut Schreiben vom 26. März 2010 gebe es keinen dokumentierten Tagesablauf, keine ärztliche Kontrolle und keinen Nachweis der Kuranwendungen, da es keine Kuranstalt gewesen sei, wo der medizinisch notwendige Aufenthalt am Meer absolviert worden sei;

die geforderte Bestätigung der Krankenkasse, warum 225,00 € bezahlt worden seien, sei nicht erforderlich, weil der Sachverhalt klar sei.

Nach dem Gesamtcharakter der Reise liege kein Aufwand nach § 34 EStG 1988 vor, da diese Aufwendungen nicht zwangsläufig erwachsen seien. Die Kurkosten seien daher nicht anzuerkennen.

Zu dem von der Volkshochschule angebotenen Kurs "Ausgleichssport" führte die Abgabenbehörde aus, dass Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (z.B. Physiotherapeuten) grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt würden. Eine ärztliche Verordnung liege nicht vor. Diese Aufwendungen seien ebenfalls nicht zwangsläufig erwachsen und daher nicht anzuerkennen.

In dem durch die steuerliche Vertreterin der Bw. gestellten Vorlageantrag wurde im Wesentlichen eingewendet, dass die Behörde, ohne sich detailliert mit § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, auseinander zu setzen, festgestellt habe, dass die beantragten Kur- bzw. Therapiekosten keine außergewöhnliche Belastung darstellten. § 4 dieser Verordnung halte aber ausschließlich fest, dass "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind." Laut Erstbehörde seien als Kosten der Heilbehandlung "Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten und Kosten für Medikamente" anzusehen, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stünden. Der Aufenthalt am Meer sei ausschließlich durch die schwere chronische Krankheit des Kindes der Bw. veranlasst gewesen und stehe daher mit dieser in Zusammenhang. Ein Erholungs- oder gar Vergnügungsaufenthalt für die Bw. sei schon in Anbetracht der Mühen, die mit der Durchführung der Therapieanwendungen (intensivierte Inhalationstherapie, Ausdauertraining, Sporttherapie und Ernährungstherapie) vor Ort verbunden gewesen seien, auszuschließen. Dass es sich bei dem gegenständlichen Aufenthalt um eine Therapie der Krankheit handle, ergebe sich aus der vorgelegten ärztlichen Bestätigung, wonach der Aufenthalt am Meer bei dem bestehenden Krankheitsbild und ausschließlich aus gesundheitlichen Gründen dringend befürwortet werde. Die Abgabenbehörde habe keine aktuellere Bestätigung verlangt. Medizinisch habe sich seither nichts verändert. Die Aufenthalte am Meer seien aus medizinischer Sicht nach wie vor dringend zu befürworten, da diese gemäß Primar Dr. EF zu einer deutlichen Besserung des Allgemeinzustandes geführt hätten. Dass es sich um einen Aufenthalt im Sinne einer Heilbehandlung für das schwer chronisch kranke Kind der Bw. gehandelt habe, sollte eigentlich außer Zweifel stehen. Es sei

kein Grund ersichtlich, weshalb unter Verweis auf § 4 dieser Verordnung keine außergewöhnliche Belastung zu sehen sei.

Die Verwaltungspraxis zeige, dass die angesprochenen Belastungen von anderen Finanzämtern, sogar vom Finanzamt XY, anstandslos berücksichtigt würden.

Die Abgabenbehörde verweise in ihrer Begründung auf die VwGH-Entscheidung vom 25.4.2002, 2000/15/0139, und komme zum Schluss, dass die angeführten Belastungen der Bw. nicht zwangsläufig erwachsen seien. Im Hinblick auf § 34 Abs. 3 EStG 1988 sei aber zweifellos davon auszugehen, dass der Bw. als Mutter eines schwer chronisch kranken Kindes die gegenständlichen Aufwendungen aus sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen seien, sei es doch im Interesse, aber auch sittliche Verpflichtung jeder Mutter, ihr krankes Kind bestmöglich zu unterstützen, insbesondere, wenn dies auf dringenden ärztlichen Rat erfolge, eine Kurmöglichkeit in Österreich, aber auch im Ausland definitiv nicht angeboten werde, der Aufenthalt mit hoher Wahrscheinlichkeit eine Lebensverlängerung des Kindes herbeiführe und dessen Lebensqualität erheblich steigere und sogar die Gebietskrankenkasse einen Kostenzuschuss zum gegenständlichen Therapieaufenthalt in Ägypten geleistet habe. Würde die Bw. die Therapieaufenthalte am Meer mit ihrer Tochter nicht durchführen, würde das mit hoher Wahrscheinlichkeit dazu führen, dass vermehrt und über einen längeren Zeitraum eine Antibiotika-Einnahme erfolgen müsse und es voraussichtlich zu einer möglicherweise nicht unbeträchtlichen Lebensverkürzung des Kindes kommen würde. Dass der Bw. diese Kosten zwangsläufig erwachsen seien, sollte außer Zweifel stehen.

Dass eine Kurmöglichkeit im engeren Sinne nicht bestehe sei auch der Grund, weshalb die GKK einen Zuschuss zu gegenständlicher Therapiemaßnahme leiste. Aus diesem Grund könnten auch die für eine Kur im eigentlichen Sinne geforderten Nachweise nicht erbracht werden. Dies ändere aber nichts daran, dass es sich bei dieser Maßnahme um einen Therapieaufenthalt handle, der durch die Krankheit der Tochter verursacht worden sei und zu einer außergewöhnlichen Belastung führe. Wolle man der gegenständlichen Therapiemaßnahme die Qualifikation einer Heilbehandlung absprechen, würde dies die Bw., da genau diese Kosten bei ihren bisherigen Arbeitnehmerveranlagungen (und auch anderer Steuerpflichtiger) stets als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden seien, mit unbilliger Härte und in nicht nachvollziehbarer und überraschender Weise treffen und auch eine grobe Ungleichbehandlung bedeuten.

Völlig unsachgemäß sei der Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 25.4.2002, 2000/15/0139, da es sich dort um den Erholungsaufenthalt des Steuerpflichtigen selbst in einem so genannten "Wohlfühlhotel mit abwechslungsreichem Freizeit- und Wellnessprogramm" gehandelt habe und dies kaum vergleichbar mit dem Aufenthalt der Bw. mit ihrem schwer

kranken Kind sei, der ausschließlich zu Therapiezwecken im mediterranen Klima erfolgt sei. In der genannten Entscheidung habe der Träger der gesetzlichen Sozialversicherung zwar für bestimmte Massagen und Medikamente Kostenersätze geleistet, nicht jedoch für den Kuraufenthalt.

Im zu beurteilenden Fall sei dies völlig anders. Die Gebietskrankenkasse sei sich bewusst, dass ein Kuraufenthalt in Österreich nicht möglich sei und leiste daher für den Aufenthalt im mediterranen Klima einen Kostenersatz, der eindeutig auf den Therapieaufenthalt abziele. Der Nachweis über die außergewöhnliche Belastung der "Kur"Kosten sei daher schon durch den Umstand eines Kostenzuschusses durch die Sozialversicherung nachgewiesen.

Da keine Kuranstalt bestehe und die Therapie, wie auch zu Hause, vorwiegend durch die Bw. mit ihrer Tochter durchgeführt werde, sei es auch nicht möglich, dass während des Aufenthaltes vor Ort eine ständige ärztliche Kontrolle oder Überwachung stattfinde. Dies wäre auch nicht zweckmäßig, da der Kuraufenthalt im Wesentlichen darin bestehe, das günstige Klima auszunützen und die täglichen, umfassenden Therapien zu intensivieren. Auf Grund der Schwere der Krankheit fänden ohnehin eine ständige ärztliche Betreuung (wöchentlich) sowie eine zumindest vierteljährliche Untersuchung in der speziellen ärztlichen Ambulanz für cystische Fibrose statt.

Die Abgabenbehörde gehe weiters davon aus, dass auch die Aufwendungen für die Ausgleichssport-Therapie nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien, da diese nicht ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt worden seien. Auf Grund der chronischen Krankheit der Tochter ergäben sich die Kosten der Sporttherapie zwangsläufig. Bei der bestehenden Krankheit sei ein Ausdauer- und Krafttraining ein Leben lang intensiv durchzuführen, um die pulmonalen Funktionen zu erhalten. Dies stelle medizinisches Allgemeinwissen dar und bedürfe keiner gesonderten ärztlichen Bestätigung. Da die Bw. bereits sehr umfangreiche und zeitintensive Therapien mit ihrer Tochter durchführen müsse, verbleibe nicht ausreichend Zeit, auch das Ausdauer- bzw. Krafttraining durchzuführen, welches daher anderweitig organisiert werden müsse und eine finanzielle Mehrbelastung bedeute, die ausschließlich durch die Krankheit begründet sei und der Besserung und dem Erträglich-Machen dieser Krankheit diene. Würde die Bw. nicht für die Trainingstherapie der Tochter Sorge tragen, würde dies die Gesundheit der Tochter letztlich massiv gefährden. Sie könne sich dieser Belastung daher aus tatsächlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen. Diese Trainingstherapiekosten seien daher zwangsläufig erwachsen und stellten eine außergewöhnliche Belastung dar.

Sowohl die Kosten des Therapieaufenthaltes am Meer, als auch die Kosten der Trainingstherapie stellten eine außergewöhnliche Belastung dar, die der Bw. zwangsläufig erwachsen sei und die ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtige.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates ersuchte die OÖGKK, zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

- Wurde der GKK ein ärztliches Gutachten – aus dem sich allenfalls die Notwendigkeit der Reise, deren Dauer und/oder das Reiseziel ergaben – vorgelegt?
- Auf welche Leistungen bezog sich der Kostenersatz (auf den Kur- bzw. Erholungsaufenthalt als solchen oder einzelne Behandlungen)?
- Auf welche gesetzliche Bestimmung stützte sich dieser Zuschuss?

Dazu wurde wie folgt Stellung genommen:

- Bei allen Kur- oder Erholungsaufenthalten sei von der behandelnden Stelle immer ein entsprechender Antrag (das Leerformular liege bei) auszufüllen und vom ärztlichen Dienst der Kasse zu bewilligen. Leider sei die Aufbewahrungsfrist schon abgelaufen, sodass keine näheren Daten angegeben werden könnten.
- Der Kostenersatz habe sich auf den Aufenthalt als solchen und nicht auf die einzelnen Behandlungen bezogen. Nach § 3 der beiliegenden Richtlinien werde pro Tag des Aufenthaltes ein Pauschalbetrag von 15,00 € geleistet (15 Tage à 15,00 € = 225,00 €).
- Der Zuschuss stütze sich auf § 155 ASVG und die vom Vorstand der OÖGKK beschlossenen Richtlinien.

Nach § 155 Abs. 1 ASVG können die Krankenversicherungsträger unter Berücksichtigung des Fortschrittes der medizinischen Wissenschaft sowie unter Bedachtnahme auf ihre finanzielle Leistungsfähigkeit Maßnahmen zur Festigung der Gesundheit gewähren.

Nach Abs. 2 leg.cit. kommen als Maßnahmen im Sinne des Abs. 1 insbesondere in Betracht:

- 1. Landaufenthalt sowie Aufenthalt in Kurorten;*
- 2. Unterbringung in Genesungs- und Erholungsheimen;*
- 3. Unterbringung in Kuranstalten zur Verhinderung*
 - a) einer unmittelbar drohenden Krankheit,*
 - b) der Verschlimmerung einer bestehenden Krankheit;*
- 4. die Übernahme der Reisekosten in den Fällen der Z 1 bis 3 nach Maßgabe der Bestimmungen der Satzung unter Bedachtnahme auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Versicherten bzw. Angehörigen.*

Nach § 3 der Richtlinien für Maßnahmen zur Festigung der Gesundheit und zur Krankheitsverhütung kann bei Inanspruchnahme vergleichbarer Einrichtungen an Stelle der Unterbringung in einem kasseneigenen Heim oder in einem Vertragsheim ein Zuschuss gewährt werden. Dieser beträgt bei Kuraufenthalten pro Kalendertag 25,00 €, bei stationären Aufenthalten in Genesungs- und Erholungsheimen, bei Landaufenthalten oder bei Erholungsaktionen kranker Kinder 15,00 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der Ermittlung des Einkommens ist eine Belastung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwachsen ist und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt (§ 34 Abs. 1 EStG 1988).

Die Ausgaben müssen, weil sie zu Lasten der Allgemeinheit gehen, zwangsläufig erwachsen. Sie erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Nach § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Diese Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. 303/1996 idF BGBl. II 416/2001) legt in § 4 fest, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Nach § 1 Abs. 3 dieser Verordnung sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)Aufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Kosten für Reisen ans Meer erwachsen somit nicht alleine dadurch zwangsläufig, dass der Arzt aus medizinischen Gründen eine solche empfiehlt. Für die Anerkennung als Kurreise reicht auch nicht aus, dass der Aufenthalt der Gesundheit förderlich ist (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

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

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

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

Im vorliegenden Fall besteht Streit darüber, ob Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Ägyptenreise, die die Bw. mit ihrer an cystischer Fibrose leidenden Tochter, für die sie aus diesem Grund neben erhöhter Familienbeihilfe auch Pflegegeld Stufe II bezieht, unternommen hat, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen oder ob diese Aufwendungen als nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung gemäß § 20 EStG anzusehen sind.

Mit Schreiben vom 26. März 2010 gab die Bw. an, dass es keinen Antrag auf Kur oder Erholung gebe, da Kur- und Erholungsaufenthalte für CF-Patienten vom Leistungsangebot der GKK nicht umfasst seien. Da es keinen Kurantrag geben könne, gebe es auch keine ärztliche Verordnung. Weiters gebe es keinen dokumentierten Tagesablauf, keine ärztliche Kontrolle und keinen Nachweis der Kuranwendungen, da der medizinisch notwendige Aufenthalt am Meer nicht in einer Kuranstalt absolviert worden sei.

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

Weder wird die vorliegende, nur allgemein gehaltene ärztliche Bestätigung des Krankenhauses G, Abteilung für Kinder- und Jugendheilkunde, vom 25. Jänner 2000, der zu entnehmen ist, dass Meeresaufenthalte bei der Tochter der Bw. bereits mehrfach zu einer deutlichen Besserung des Allgemeinzustandes geführt hätten, sodass ein neuerlicher Meeresaufenthalt dringend befürwortet werde, den oa. Erfordernissen gerecht, noch wurde während des zweiwöchigen Aufenthaltes im beliebten Urlaubsort Sharm El Sheikh in Ägypten ein Hotel bewohnt, das über kurmäßige Einrichtungen verfügt hätte. Wie aus einem vorgelegten Beleg ersichtlich, wurden zwei Doppelzimmer für vier Personen im Hotel Coral Hilton gebucht, das, wie eine Internetrecherche (www.reisen.de) ergab, von diversen Reiseveranstaltern jedem erholungssuchenden Urlauber als schönes, komfortables Strandhotel, ideal für einen erholsamen Badeurlaub, mit abwechslungsreichem Animations- und Unterhaltungsprogramm für Kinder und Erwachsene, angeboten wurde. Dass dieses Hotel für Personen mit einem bestimmten Krankheitsbild besonders geeignet gewesen wäre, ist nicht erkennbar.

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

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

Im vorliegenden Fall wurde, wie aus dem Schreiben der Bw. vom 26. März 2010 hervorgeht, der OÖGKK lediglich der aktenkundige Arztbrief mit der Empfehlung vorgelegt; dieser sei Bedingung für die Unterstützung gewesen.

Weder kann dieser Arztbrief der genannten "chefärztlichen medizinischen Prüfung" gleich gehalten werden, noch ist die Gewährung eines Zuschusses ausreichend, wenn die durch den

Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen für die Anerkennung von Aufwendungen für einen Kuraufenthalt geforderten Voraussetzungen nicht nachgewiesen werden können.

Auf Ansuchen der Bw. um "Kostenzuschuss Meeresaufenthalt" leistete die OÖGKK unter dem Titel "Kindererholung" einen Zuschuss von 225,00 € (täglich 15,00 €). Dieser Kostenersatz wurde laut Angaben der OÖGKK für den Aufenthalt als solchen und nicht für einzelne Behandlungen – die tatsächlich auch gar nicht durchgeführt wurden – geleistet.

Im vorliegenden Fall bezog sich der Kostenersatz zudem nicht auf eine Kur – was im vorliegenden Fall nicht möglich gewesen wäre, weil, wie die Bw. anführte, Kuraufenthalte für CF-Patienten nicht angeboten werden, und wofür die OÖGKK laut ihren Richtlinien überdies einen täglichen Kostenersatz von 25,00 € geleistet hätte –, sondern wurde dieser offensichtlich unter dem Titel "Erholungsaktionen kranker Kinder" nach § 3 Z 4 der Richtlinien für Maßnahmen zur Festigung der Gesundheit und zur Krankheitsverhütung geleistet.

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

Dass aber der Aufenthalt und das Meerklima der Gesundheit förderlich sind bzw. sich durch den Aufenthalt am Meer eine deutliche Verbesserung erzielen lässt, lässt nicht automatisch den Schluss zu, dass die Aufwendungen als Kurreise steuerlich absetzbar wären.

Klimakuren ohne ärztliche Behandlung am Kurort lassen sich von herkömmlichen Urlaubsreisen nicht trennen und sind daher – auch bei ärztlicher Empfehlung – nicht abzugsfähig.

Zusammenfassend war die – wenn auch medizinisch indizierte – Reise nach Sharm El Sheikh in Ägypten, die sich nicht wesentlich von Reisen unterscheidet, die von Reisebüros allgemein angeboten werden, mangels ausreichender Abgrenzung von der steuerlich unbeachtlichen privaten Sphäre nicht als zwangsläufig erwachsen anzusehen.

Dem Einwand der Bw., dass genau diese Kosten im Rahmen der bisherigen Arbeitnehmerveranlagungen Berücksichtigung gefunden hätten und nicht nur das Finanzamt XY, sondern auch andere Finanzämter die angesprochenen Belastungen anstandslos berücksichtigten, sodass die nunmehrige nicht nachvollziehbare und überraschende

Ablehnung für die Bw. eine unbillige Härte und eine grobe Ungleichbehandlung darstelle, ist zu entgegnen, dass der Umstand, dass die Abgabenbehörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen, weil sie verpflichtet ist, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. Ritz, BAO³, § 114 Tz 9, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Die ins Treffen geführte "unbillige Härte" ist ein Tatbestandsmerkmal der Abgabennachsicht im Sinne des § 236 BAO, die auf die Abgabeneinhebung abstellt und im Abgabenfestsetzungsverfahren keine Berücksichtigung finden kann.

Wenngleich für die vorliegende Entscheidung nicht mehr wesentlich, sei dennoch darauf hingewiesen, dass eine außergewöhnliche Belastung nur der Steuerpflichtige geltend machen kann, der die Ausgabe tätigt. Dies gilt auch unter (Ehe)Partnern (Jakom/Baldauf, EStG 2010, § 34 Rz 29). Somit müssen für die Anerkennung eines Aufwandes als außergewöhnliche Belastung nicht nur sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllt sein, sondern die Geldbeträge auch tatsächlich von jenem Steuerpflichtigen bezahlt worden sein, der die außergewöhnliche Belastung geltend macht.

Einem im Einkommensteuerakt abgehefteten Beleg ist zu entnehmen, dass die Reisekosten (laut handschriftlichem Vermerk Kosten zweier Doppelzimmer im Hotel Coral Hilton in Sharm El Sheikh für vier Personen) vom Konto des Ehegatten der Bw. abgebucht wurden. Somit hatte den Aufwand tatsächlich der Ehegatte und nicht die Bw. zu tragen.

Zum Antrag, den durch die Volkshochschule angebotenen Kurs "Ausgleichssport" als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, ist darauf zu verweisen, dass Belastungen außergewöhnlich sind, soweit sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen. Das Merkmal der "Außergewöhnlichkeit" dient der Abgrenzung atypischer Aufwendungen. Außergewöhnlich kann daher nur ein Aufwand sein, bei dem es sich um keine im täglichen Leben "gewöhnliche" Belastung handelt. Auf die Ursache des Aufwands kommt es nicht an (vgl. VwGH 17.10.91, 89/13/0211).

Die Bw. geht erkennbar davon aus, dass sie die Kosten für den Kurs "Ausgleichssport" ebenfalls unter die Kosten einer Heilbehandlung subsumierbar ansieht.

Unter einer Heilbehandlung ist eine ärztliche Behandlung zu verstehen, zumindest aber eine Behandlung unter ärztlicher Aufsicht und Begleitung.

Davon kann aber bei einem durch die Volkshochschule allgemein angebotenen Sportkurs keine Rede sein. Mag Sport auch speziell beim Krankheitsbild der Tochter positive Auswirkungen zeigen, so kann sportlicher Betätigung ganz allgemein ein gesundheitsfördernder Aspekt nicht abgesprochen werden.

Der Besuch eines der breiten Öffentlichkeit angebotenen und nicht auf spezielle Bedürfnisse kranker Personen abgestimmten Sportkurses ist weder als außergewöhnlich noch als Heilbehandlung zu qualifizieren, sodass auch diese Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden konnten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17. Juni 2011