

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr, gegen den Bescheid des FA Gänserndorf Mistelbach vom 7. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 10. Juni 2011 zu entnehmen.

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

## **Entscheidungsgründe**

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2009 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein von seinem Sohn absolviertes Rehabilitationsprogramm in Namibia iHv 13.272,14 Euro als außergewöhnliche Belastung.

Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung der geltend gemachten Kosten mit der Begründung, dass die Therapie lt. Vertrag freiwillig und auf eigenen Wunsch durchgeführt worden sei. Es liege daher keine Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG vor.

In der nunmehr gemäß § 323 Abs. 37 BAO als Beschwerde zu behandelnden Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 bringt der Bf. vor:

Es sei zwar richtig, dass sein Sohn freiwillig an dem Rehabilitationsprogramm teilgenommen habe, aber ohne diese Therapie wäre er wahrscheinlich nicht von den Suchtmitteln losgekommen und hätte nie in seinem Leben einen normalen Alltag führen können. Er wäre mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit ein ewiger Arbeitsloser oder Frührentner aus gesundheitlichen Gründen, der weder dem Staat noch der Finanz seinen Anteil beisteuern könnte. Im Gegenteil, er würde dem Staat auf der Tasche liegen. Daher sollte es im

Sinne der Finanz als auch dem Staat sein, solche Programme zu unterstützen und so eventuell Menschen, die vielleicht schon als "abgeschrieben" bezeichnet worden sind, einen normalen Alltag mit Arbeit, Einkommen und Steuern zu ermöglichen. Um seinem Kind in dieser schweren Zeit beistehen zu können, habe er jegliche Ersparnisse opfern müssen.

Mit Schreiben vom 20. April 2011 hielt das Finanzamt dem Bf. die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der beantragten Ausgaben vor und ersuchte um folgende Ergänzungen:

Vorlage einer vor Antritt der Behandlung ausgestellten ärztlichen Verordnung Nachweis der Absolvierung des gesamten Programmes

Nachweis der medizinischen Notwendigkeit des Reha-Programmes

Nachweis, dass durch das Reha-Programm die Krankheit geheilt werden konnte

Vorlage eines detaillierten Programmes zur absolvierten Reha

Nachweis der kurmäßigen Gestaltung des Tages- und Freizeitprogrammes Vorlage der Rechnungen

Nachweis der Bezahlung der Rechnungen

Nachweis erhaltener Kostenersätze der Krankenkasse oder Zuschüsse auf Grund von beihilfenrechtlichen Bestimmungen.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache am Finanzamt legte der Bf. ein Konvolut von Unterlagen vor und gab bekannt, dass sein Sohn auf Grund der Krankheit und des Ablebens der Mutter begonnen habe, Drogen zu konsumieren. Er habe das Entzugsprogramm im Otto Wagner-Spital (zweiter Anlauf) abgebrochen, um dieses zu Hause mit Hilfe des Hausarztes zu beenden. Das Spital habe ihm eine Langzeittherapie im Daktari Rehabilitationszentrum in Namibia empfohlen. Unter anderem würden dort nur 3% der Teilnehmer die Therapie abbrechen, während in Europa die Abbruchquote zwischen 60% und 80% liege. Der Bf. habe sowohl bei der BVA als auch bei der VAEB um Kostenersatz angesucht. Die VAEB habe nicht geantwortet, die BVA habe einen Kostenbeitrag abgelehnt, weil es genug Therapiemöglichkeiten in Österreich gebe. Die Nachbehandlung in Österreich sei wieder ärztlich verordnet worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juni 2011 wurde der Berufung insoweit teilweise stattgegeben, als der Kinderfreibetrag sowie der Freibetrag gem. § 5 Abs. 1 der VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen für das gesamte Jahr (bisher nur für 10-12/2009) berücksichtigt wurden.

Hinsichtlich der Kosten für das Daktari-Rehabilitationsprogramm wurde unter Hinweis auf § 34 EStG 1988 und die diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt, dass keine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen vorliege. Laut Therapievertrag habe der Sohn des Bf. freiwillig auf eigenen Wunsch am Reha-Programm im Wild- und Naturschutzreservat Daktari in Namibia teilgenommen. Es gebe in Österreich Drogentherapiezentren, bei denen der Aufwand von den Sozialversicherungen getragen werde. Nur dann, wenn eine (teilweise) Übernahme der Kosten durch einen

Sozialversicherungsträger erfolgen würde, könnte der übersteigende Teil auch als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Die Empfehlung einer medizinischen Einrichtung stelle für sich noch keinen triftigen Grund dar, der für eine Berücksichtigung der Kosten als außergewöhnliche Belastung ausreichend sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Sohn des Bf. nahm im Anschluss an eine stationäre Drogenentzugstherapie im Spital, die einvernehmlich abgebrochen wurde, in der Zeit vom 5.10.2009 bis 3.10.2010 am "Daktari-Reha-Programm" in Namibia teil. Die Langzeittherapie in Afrika wurde *"auf Grund der langjährigen Drogenabhängigkeit und der dadurch bereits beeinträchtigten sozialen Verhältnisse"* von den behandelnden Ärzten empfohlen. Eine (teilweise) Kostenübernahme durch die Sozialversicherungsträger erfolgte trotz Befürwortung des Spitals nicht.

Strittig ist, ob die iZm der Therapie angefallenen Aufenthalts- und Reisekosten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind.

Beweiswürdigung:

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die vom Bf. dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen.

Rechtslage

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) 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.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 leg. cit. dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 25.5.2004, 2001/15/0027, mwN).

Betreffend Abzugsfähigkeit von Aufwendungen iZm einem Kuraufenthalt existiert eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. So führt etwa nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführter Kuraufenthalt

zu einer außergewöhnlichen Belastung. Erforderlich ist ein bestimmtes unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120). Die Reise muss zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein und eine andere Behandlung darf keinen bzw. kaum einen Erfolg versprechen (VwGH 4.10.1977, 2755/76).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten 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 (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl., 28.10.2004, 2001/15/0164 mwN).

Nach Auffassung des BFG sind die von der Rechtsprechung für die Abzugsfähigkeit von Kurkosten aufgestellten Vorgaben gleichermaßen auf die gg. Rehab-Aufwendungen anzuwenden.

Bei dem vom Sohn des Bf. absolvierten Rehabilitationsprogramm handelt es sich um ein für die Dauer von 12 Monaten stationär und abstinent geführtes Abstands- und Aufbauprojekt im Wild- und Naturschutzreservat "Daktari" in Namibia mit dem Ziel der Resozialisierung der Teilnehmer.

Das gesamte Programm besteht aus 3 Phasen:

1. Körperliche Entgiftung in einer anerkannten Klinik in Europa
2. Psychische Entwöhnung und sozialpsychologischer Aufbau zur Stabilisierung der Persönlichkeit während dem stationären Aufenthalt in der Therapiegemeinschaft im Wild- und Naturschutzreservat "Daktari" in Namibia
3. Nachbetreuung und Wiedereingliederung in ein geregeltes Alltagsleben durch anerkannte Institutionen in Europa (<http://www.daktari-reha.com/>)

Seitens des Bf. wurde im Verfahren keine vor dem Antritt des Reha-Programmes ausgestellte ärztliche Verordnung für eine derartige Therapie vorgelegt (wie etwa für die im Anschluss an die Abstandstherapie notwendige Nachbetreuung). Zwar wird im Entlassungsbericht des Spitals vom 28.9.2009 bei Aufrechterhaltung der Abstinenz die Langzeittherapie in Namibia zur Weiterbehandlung empfohlen und geht auch aus dem Schreiben vom gleichen Tag an die Sozialversicherungsträger VAEB und BVA betreffend Befürwortung der Gewährung einer Kostenübernahme hervor, dass die behandelnden Ärzte die Therapie im Daktari-Rehabilitationszentrum als zielführend erachten, doch ist nach der vorzitierte Rechtsprechung des VwGH zu § 34 EStG 1988 eine "Empfehlung" nicht ausreichend.

Darüber hinaus erfolgte durch die für den Bf. zuständigen Krankenkassen weder eine Kostenübernahme noch wurde ein Zuschuss gewährt.

Wie bereits ausgeführt, muss nach der ständigen Rechtsprechung die Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig und eine andere Behandlung nicht bzw. kaum erfolgsversprechend sein.

Angesichts des Umstandes, dass der Reha-Aufenthalt in Afrika nicht auf einer ärztlichen Verordnung basiert und auch keine Kostenübernahme der Krankenkassen erfolgte, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Langzeittherapie in Namibia nachweislich notwendig und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgsversprechend gewesen wäre, zumal bei einem Aufenthalt in einer Therapieeinrichtung in Österreich die Sozialversicherungsträger die Kosten (teilweise) übernehmen würden.

Dass die Abbruchquote im Rahmen des Daktari-Reha-Programmes wesentlich geringer ist als jene in Europa und dass der Aufenthalt in Namibia laut Angaben des Bf. den erwarteten Heilungserfolg zeitigte, reicht für die steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen nicht aus.

Dem Argument des Bf., dass sein Sohn ohne das "Daktari-Rehabilitätsprogramm" wahrscheinlich nicht von den Suchtmitteln losgekommen wäre, ist entgegenzuhalten, dass bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen darstellen (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; 19.2.1992, 87/14/0116).

Die vom Bf. vorgelegten Unterlagen reichen jedenfalls nicht aus, um die unbedingte medizinische Notwendigkeit des in Afrika absolvierten Reha-Programmes nachzuweisen, da weder eine vor Antritt des Aufenthaltes ausgestellte ärztliche Verordnung vorliegt, noch eine Bescheinigung über die medizinische Erforderlichkeit jener Behandlung, insbesondere, warum die in Anspruch genommene Therapie nur im Rahmen eines Aufenthaltes in Afrika möglich gewesen ist. Entwöhnungsprogramme, die zur Erreichung der angestrebten Therapieziele (*"Unmittelbares, soziales Lernen; Stärkung des Selbstwertgefühls; Entwicklung der eigenen Persönlichkeit; Übernahme von Verantwortung; Förderung der Kreativität; Arbeitstraining und Berufsvorbereitung; Teamwork und Erkennung neuer Werte; Intensive Auseinandersetzung mit sich und der Gruppe"*) führen hätten können, werden auch in verschiedenen Drogenrehabilitationseinrichtungen in Österreich angeboten. Aus diesem Grund wurde auch seitens der BVA eine Kostenübernahme abgelehnt.

Dem Begehren auf Anerkennung der Aufwendungen für den Rehabilitationsaufenthalt in Namibia konnte daher mangels Vorliegens der Voraussetzung der Zwangsläufigkeit nicht entsprochen werden.

Da dem Bf. der Freibetrag gem. § 5 Abs. 1 der VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen für das gesamte Jahr zusteht, war spruchgemäß zu entscheiden.

## Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da eine Rechtsprechung zur Frage der Abzugsfähigkeit einer Drogenentzugstherapie in der hier vorliegenden Konstellation fehlt, ist nach Ansicht des BFG hinsichtlich dieses Beschwerdepunktes die ordentliche Revision an den VwGH zulässig.

Wien, am 12. Jänner 2015