



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 26. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 17. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein im Berufungsjahr im 79. Lebensjahr stehender Pensionist, machte in seiner Einkommensteuererklärung unter der Kennzahl 730 Krankheitskosten geltend.

Über Ersuchen des Finanzamtes gliederte der Bw. den Betrag auf und legte die zugrunde liegenden Belege vor.

Mit der Bezeichnung "Kurkosten" wurde im Antwortschreiben bekannt gegeben:

"Da nach dem im Vorjahr von der Pensionsversicherungsanstalt genehmigten Kuraufenthalt keine Kurbewilligung im Jahre 2006 vorgesehen war, entstanden zur Linderung der Beschwerden nach der 2004 erfolgten Operation an der Wirbelsäule (Vertebro Stenose) für Kuraufenthalte die folgenden Kosten:

f. 8 Tage in ... Italien (24.06. bis 02.07.06) lt. Rechnung vom 02.07.06	785,60
f. 6 Tage im Institut ... Dr. ... T..., B..., lt. Rechnung Hotel ... v. 02. -	484,38

08.07.06		
Ganzkörperbehandlungen lt. Rechnung Dr. med. ...		326,50
f. 15 Tage Heilbad ... , Pauschalpreis		756,00
für 29 Tage		2.352,48
abzüglich Haushaltersparnis á 6,54		- 189,66
		2.162,82
zuzügl. Fahrtkosten:		
Autozug Wien ...	139,00	
Fahrt mit PKW ...	418,32	
Wien ...	223,20	
Summe Fahrtkosten	780,52	780,52
		2.943,34"

Das Finanzamt anerkannte diesen Betrag bei der Erlassung des Steuerbescheides nicht als außergewöhnliche Belastung. Die Begründung lautet wie folgt: "Auf Grund der geringen medizinischen Kosten muss von einem Erholungsaufenthalt (Urlaub), nicht von einer medizinischen Kur ausgegangen werden."

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wurde gegen die Nichtanerkennung der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kurkosten im Betrag von 2.943,34 € mit nachstehender Begründung berufen:

Ich "leide trotz eines neurologischen Eingriffs an meinem Rückgrat nun wieder an einer Ischialgie/Lumbalgie. Da ich schon vor der Operation während vieler Jahre durch die Behandlung meiner Schmerzen in ... mittels der dort angebotenen Fango-Therapie eine wesentliche Besserung erreichen konnte, war ich voriges Jahr wieder dort. Wegen eines im Zuge der präoperativen Untersuchungen an mir diagnostizierten Abdominal Aorten Aneurysma, bei dem eine Wärmetherapie kontraindiziert ist, wurde jedoch eine Fango-Behandlung seitens der Kurabteilung des Hotels ... abgelehnt. Deshalb habe ich nach einigen physikalischen Behandlungen den Kuraufenthalt dort vorzeitig abbrechen müssen. Ich begab mich anschließend – sozusagen auf der Heimreise – zu einer anderen Art von Kur ins damals neu eröffnete 'Gesundheitszentrum ...' nach B... . Die dort angebotenen Therapien wären sicher zielführend gewesen, doch sprengten deren jeweiligen Kosten den Rahmen meiner durch die sonstigen gesundheitlich notwendig gewordenen Ausgaben im Jahre 2006 begrenzten finanziellen Möglichkeiten. Ich musste als nach nur einer Woche auch diese Kur beenden.

Im Hinblick auf die große Entfernung wäre die Reise über .. nach B... nur für Zwecke eines Erholungsaufenthaltes (Urlaub) für mich, als Achtundsiebigjährigen, sicher zu weit gewesen. Und dass ich auf dieser Reise zum Kuraufenthalt von meiner Frau – deren Aufenthaltskosten ich sowieso nicht als Abzugsposten geltend gemacht habe – begleitet worden bin, ist wohl verständlich.

Erst im Herbst des Jahres habe ich eine leistbare Therapiemöglichkeit in ... gefunden. Die dortige Pauschalkur bot eine meinen Beschwerden adäquate Palette von Therapien balneologischer (bei 37 Grad C!), physikalischer, ergo- bzw. physiotherapeutischer und/oder elektrophysikalischer Art bis zu 5 mal täglich (siehe Therapieplan bei der Beleg-Beilage zu meiner Erklärung). Bezüglich dieses Kuraufenthaltes trifft also der Ablehnungsgrund 'geringer medizinischer Kosten' schon gar nicht zu."

In weiterer Folge reichte der Bw. eine ärztliche Bestätigung einer Allgemeinmedizinerin betreffend ihren Patienten, den Bw., vom September 2007 folgenden Inhalts nach:

"Es bedarf einer besonderen Diät, und Heilmittel bzw. Kurmittel zur Erhaltung und Stabilisierung des Gesundheitszustandes – woraus Mehrkosten im Sinne von Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastung entstehen."

Die vom Finanzamt erlassene abweisende Berufungsvorentscheidung wurde folgendermaßen begründet:

"Kurkosten können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder zur Linderung der Krankheit nachweislich erforderlich ist (ärztliche Anweisung) und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung bzw. Aufsicht erfolgt.

Diese Voraussetzungen können durch eine vor Antritt der Kur ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer Kur-Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden.

In Ihrem Fall wurde die medizinische Indikation für den Kuraufenthalt in ... jedoch nicht von einem Arzt bestätigt, es wurde vielmehr vor Ort festgestellt, dass die dort angebotenen Behandlungen nicht für Sie geeignet sind. Auch für den Aufenthalt in B... und ... fehlen die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Kosten."

Im Vorlageantrag wurde vorgebracht, die Ablehnungsgründe träfen nicht zu:

"Meine Kurkosten stehen in direktem Zusammenhang mit einer Erkrankung 1945 aus gesundheitlichen Gründen (Chronischer deformierter Gelenkrheumatismus) aus der russischen Kriegsgefangenschaft entlassen, musste ich seither immer wieder ärztlich verordnete Kuren in Anspruch nehmen, um meine Gesundheit und Arbeitskraft zuerst wieder zu erlangen und späterhin zu erhalten. Speziell die Beeinträchtigung meines Bewegungsapparates und die damit verbundenen Beschwerden konnten durch balneologische Behandlungen positiv beeinflusst werden, wobei deren Kosten teils durch den Sozialversicherungsträger finanziert worden sind. Dazu lege ich die Liste meiner Kuraufenthalte vor.

Als dann im Jahre 2003, nach einer operativen Behebung einer Verengung des

Rückenmarkkanals im Bereich der Lendenwirbelsäule (Operationsbericht) ein Bauch-Aorten Aneurysma (Befund) diagnostiziert worden war, schien eine weitere Wärmebehandlung der noch vorhandenen Schmerzsymptome problematisch zu sein. Da mir die GKK zuvor erst 2005 einen Kuraufenthalt in ... bewilligt hatte, konnte ich 2006 nur auf eigene Kosten Linderung meiner ärztlich bescheinigten Beschwerden finden, weshalb es zu den schon in der Berufung angeführten und in der Belegsbeilage zur Steuererklärung ersichtlichen Kur(versuch)en gekommen ist.

Es trifft auch nicht zu, dass die in ... angebotenen Heilbehandlungen für mich nicht geeignet sind, es wurde mir nur ärztlicherseits empfohlen, andere als die Fango-Behandlung zu wählen. Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Patienten nicht immer sofort auf Heilbehandlungen ansprechen. Daher hoffte ich solche dann in ... in kompetenterer Art zu finden. Erst die Kur in ..., welche insbesondere alle der in der Berufungsabweisung aufgelisteten Kriterien erfüllt, brachte den angestrebten Nutzen.

Bei mir liegt in jedem Fall, wie i, Vorstehenden dargelegt, eine medizinische Indikation vor und wurden alle meine Kuren stets ärztlich begleitet bzw. beaufsichtigt, wie aus der Belegsbeilage zu meiner Einkommensteuererklärung und nun auch aus der Beilage hervorgeht und sind (wie die vorgelegte ärztliche Bestätigung beweist), zur Linderung meiner Krankheit nachweislich nötig.

Die Einlassung der Berufungsbehörde erster Instanz, dass Kurkosten dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn diese von einem Sozialversicherungsträger bewilligt, resp. finanziert werden, geht ins Leere, weil dann für den Kranken meistens nur Kosten in der Höhe der von ihm zu refundierenden Haushaltsersparnis anfallen und diese ist ja wohl keine außergewöhnliche Ausgabe.

Übrigens wurde mir heuer (2008) neuerlich von der Pensionsversicherungsanstalt wieder eine Kur aufgrund eines Antrages jener Ärztin, welche auch die zuletzt beigebrachte ärztliche Bescheinigung über die Notwendigkeit von Kuraufenthalten bei meinem Gesundheitszustand ausgestellt hat, bewilligt, womit wohl ausreichend beweisen ist, dass in meinem Falle Kuraufenthalte zur Linderung meiner Erkrankung nachweislich notwendig erforderlich sind."

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte ein ergänzendes Ermittlungsverfahren durch, das Ergebnis ist in den nachfolgenden Erwägungsteil eingearbeitet.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

1. Sie muss außergewöhnlich sein.

2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Kurkosten können nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig ist (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint) und
- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Diese Voraussetzungen können 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 ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die gesetzliche Sozialversicherung nachgewiesen werden (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

In seinem Erkenntnis vom 22.2.2001, 98/15/0123, führte der Verwaltungsgerichtshof aus: Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)reise führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (vgl. Duden, Das Bedeutungswörterbuch). 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 (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 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 (vgl. dazu auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.12.1973, 1792/72 [und vom 25.4.2002, 2000/15/0139]) 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 (vgl. z.B. das zur insoweit vergleichbaren Rechtslage ergangene Urteil des BFH vom 12. Juni 1991, III R 102/89, BStBl II 1991, 763).

Anschließend verwies der Gerichtshof darauf, dass der Antragsteller der außergewöhnlichen Belastung angesichts dieser Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für

eine so genannte Kurreise als außergewöhnliche Belastung, auch nachweispflichtig ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1998, 93/13/0192).

Dem Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes dient somit die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. 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.

Auf das Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz reagierte der Bw. damit, er müsse nach Darstellung der gesetzlichen Gegebenheiten wohl seinen "Antrag bezüglich der versuchten Kur in Italien zurückziehen. Dies trifft nun auch hinsichtlich der Kurkosten (gemeint: Hotelkosten u.dgl.) in B... zu."

Aufenthalt B.:

Die als Kurkosten geltend gemachten Ausgaben beinhalten u.a. folgende Position (Angabe des Bw.):

Ganzkörperbehandlungen lt. Rechnung Dr. med. V.A. W...	326,50
--	--------

Aus der vorgelegten (Hotel-)Rechnung F. Hotel W. vom 8. Juli 2006 geht hervor:

02/0706	1	DL Institut Dr. T...	216,50	216,50
06/07/06	1	DL Institut Dr. T...	110,00	110,00
Summe dieser beiden Posten				326,50

Die Behandlungen, die diesen beiden Beträgen zugrunde liegen, erfolgten nach den eigenen Angaben des Bw. nicht im Rahmen einer kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung. Demgemäß sind zwar nicht die geltend gemachten Kurkosten anzuerkennen, sondern nur die oben angeführten Behandlungskosten (ärztliche Untersuchungskosten, Physiotherapiekosten und dergleichen) zur Heilung oder Linderung der Krankheit.

Aufenthalt T.:

Für den Aufenthalt in T. wurde ein Pauschalpreis bezahlt; für den 14-tägigen Aufenthalt wurden € 756,00 in Rechnung gestellt. Nach der vorgelegten Preisliste beinhaltet der Preis Vollpension und alle Kuranwendungen, ausgenommen Sauerstoffkur, Solarium und Akupunktur.

Wie dem Kurausweis zu entnehmen ist, erhielt der Bw. auch Elektro- und Magnettherapien; der Preis dieser Therapien betrug laut der vorgelegten Liste jeweils € 4,50.

Zwecks Berücksichtigung der Kosten dieser Therapien als Behandlungen zur Heilung oder Linderung der Krankheit, wie sie auch im Rahmen physiotherapeutischer Heilverfahren angewendet werden, sind im Schätzungswege € 150,00 (das sind rund 20% des Pauschalpreises) anzuerkennen. Gleiches gilt hinsichtlich der Kosten der Eingangs-, Kontroll- und Schlussuntersuchung im geschätzten Betrag von € 70,00.

Dadurch errechnen sich anzuerkennende Kosten in Höhe von € 220,00.

Insgesamt erhöht sich der vom Finanzamt anerkannte Betrag der Aufwendungen um $(€ 326,50 + € 220,00 =) € 546,50$.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. Jänner 2009