



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der LM, vertreten durch WIST Wirtschaftsteuhand-Ges.m.b.H. & Co KG, 1020 Wien, Praterstraße 33/8, vom 3. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 5. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde erklärungsgemäß veranlagt und brachte in Folge gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 folgende Berufung ein:

„Anstelle des Pauschalbetrages für eine nachgewiesene 100 %-ige Behinderung ist es entsprechend des Richtlinientextes möglich, die nachgewiesenen Krankheitskosten geltend zu machen.

Ich stelle nunmehr den Antrag, die betragsmäßig nachgewiesenen Kosten in nachfolgend detailliert beschriebener Höhe als außergewöhnliche Belastung OHNE SELBSTBEHALT im Sinne des § 34 EStG in Ansatz zu bringen:

Ärztliches Honorar Prof. G	360,00
Selbstbehalte ärztliche Hilfe	182,44
Kuraufenthalt Bad Gastein; Eigenanteil	1.610,80
Abzüglich Selbstbehalt Haushaltsersparnis	-109,83

GESAMTBETRAG § 34 EStG**2.043,41**

Daraufhin richtete das Finanzamt folgenden Vorhalt an die Bw.:

„Bezugnehmend auf die vorliegende Berufung wird um Vorlage/Nachweise/Aufgliederung folgender Punkte ersucht:

1. Ärztliche Verordnung des Kuraufenthaltes
2. Genaue Aufstellung der Kosten, Höhe der gesamten Aufwendungen und damit in Zusammenhang stehender Kostenersätze der Krankenkasse und ggf. der Zusatzversicherung (Bestätigung der Versicherungen)
3. Wurden Sie in der Sonderklasse untergebracht?
4. Wo wurde die Kur durchgeführt? Name u. Anschrift der Einrichtung.
5. Vorlage eines Behandlungsplanes während der Kur.
6. Erfolgte eine ärztliche Betreuung durch die Kur? Wenn ja, von wem bzw. Name des Arztes.
7. Arztbestätigung, dass/welche/warum – nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung bezahlte Leistungen/Heilmittel zwangsläufig notwendig waren?“

Dieser Vorhalt wurde wie folgt beantwortet:

„In Erledigung Ihrer Verfügung übersende ich Ihnen in der Anlage diverse Beweisunterlagen, Atteste etc. soweit zu beschaffen, zur gefl. Verwendung.

Ergänzend möchte ich darauf hinweisen, dass meine Heilverfahrenskosten von keiner Versicherung, weder von der Sozialversicherung noch von der Zusatzversicherung (stationäre Behandlung im Spital) im geringsten Maße vergütet wurden.

Ihre Rückfrage nach einer eventuellen Sonderklasse entfällt (im HotelP) gibt es keine Sonderklasse).“

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

„Da aufgrund der vorgelegten Unterlagen kein, einer Kur entsprechend geregelter Tages- und Freizeitablauf ersichtlich ist, weiters lediglich eine Massage (pro Person lt. Rechnung) konsumiert wurde, kann seitens des Finanzamtes nicht von einer ordentlichen Kur (=bestimmtes unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren) gesprochen werden. Weiters sind auf der Rechnung drei Wochen Cluburlaub angeführt und nicht wie auf der Homepage angepriesen das zwei oder drei Wochen Kurprogramm bzw. die Schnupperkur. Des Weiteren wurde der Vorhalt auch nicht zur Gänze beantwortet.“

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte einen Vorlageantrag ein, wobei eine neue richtiggestellte Rechnung des H vorgelegt wurde sowie eine Bestätigung der praktischen Ärztin und Kurärztin EK

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob Aufwendungen für einen Aufenthalt im Streitjahr in einem Hotel in BH als außergewöhnliche Belastungen steuerliche Berücksichtigung finden können oder ob es sich hierbei um steuerlich nicht beachtliche Kosten der privaten Lebensführung handelt.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen in Abzug zu bringen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Die Belastung darf weder Betriebs-, noch Sonderausgabe sein, noch unter den Werbungskostenbegriff fallen. Als zwangsläufig erwachsen im Sinne des Abs. 3 leg. cit. ist sie dann anzusehen, wenn der Steuerpflichtige sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Strittig ist, ob die unter dem Titel der Kurkosten geltend gemachten Aufwendungen zum Abzug als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 berechtigen.

Der **VwGH** geht **in ständiger Rechtsprechung** von folgenden Voraussetzungen für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung aus:

Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (vgl. etwa VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, was so zu verstehen ist, dass die der Behandlung einer Krankheit unmittelbar dienende Reise zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint (vgl. VwGH 4.10.1977, 2755/76, 2103/77, 2104/77).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines **vor** Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse

ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Bei der Reise muss es sich dem Gesamtcharakter nach um eine Kurreise mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung handeln. Insofern ist eine deutliche Abgrenzung zu einer bloßen Erholungsreise, die der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, erforderlich (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123, VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139, oder etwa das zur insoweit vergleichbaren Rechtslage ergangene Urteil des BFH, 12.6.1991, III R 102/89, BStBl II 1991, 763).

Der Steuerpflichtige ist für das Vorliegen der geforderten Voraussetzungen nachweislich. Wegen der generell schwierigen Abgrenzung von Kurreisen und ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen, sind an die Nachweispflicht strenge Maßstäbe zu legen (VwGH 18.12.1973, 1792/72, VwGH 31.3.1998, 93/13/0192, VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Setzt man den Streitfall in Beziehung zur oben ausgeführten Rechtsprechung des VwGH so ergibt sich folgendes Bild:

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass die Bw. in der Zeit vom 14.7. bis 4.8.2006 einen Aufenthalt in BH verbracht hat.

Als Nachweis der Zwangsläufigkeit ihres Aufenthalte in BH hat die Bw. ein Attest Ihres Sohns vorgelegt, welches erst im Zuge des Berufungsverfahrens im Jahr 2008 (somit 2 Jahre nach dem Aufenthalt) ausgestellt wurde. Auch die andere vorlegte ärztliche Bestätigung wurde erst im Zuge des Berufungsverfahrens im Nachhinein ausgestellt.

Es ist dem Berufungswerber entgegenzuhalten, dass die genannten ärztlichen Schreiben durchaus nicht den strengen Voraussetzungen, die der VwGH in langjähriger Rechtsprechung von ärztlichen Zeugnissen verlangt, entsprechen. Zum einen wurde es nicht **vor** Antritt der Kur erstellt, sondern im Nachhinein. Zum anderen lässt sich aus diesem Attest - eben wegen des pauschalen, beliebigen Charakters - für den Einzelfall die Notwendigkeit nicht ablesen. Dass es andere, möglicherweise erfolgversprechende Behandlungsmethoden oder -orte geben könnte, schließt das genannte Attest nicht aus.

Dem unabhängigen Finanzsenat liegen somit nur im Nachhinein erstellte ärztliche Bestätigungen vor. Der unabhängige Finanzsenat hält grundsätzlich die wohltuende Wirkung des Aufenthalts in BH für glaubhaft. Dies kann jedoch einen detaillierten kurärztlichen Therapieplan und Nachweis eines Heilverfahrens nicht ersetzen. Das strenge Reglement, das laut VwGH im Zusammenspiel mit der kurärztlichen Leitung dem Gesamtcharakter nach einen Kuraufenthalt ausmacht, ist für die steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nämlich unabdingbar. Das Gesetz und damit in Einklang die ständige

höchstgerichtliche Rechtsprechung, strenge Parameter aufgestellt haben, die über den subjektiven Eindruck einer Leidenslinderung hinausgehend erfüllt sein müssen.

Die Bw. hat die Aufenthalte in der Haupturlaubssaison gelagert, sich in einem Hotel ohne kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung eingemietet und wurde von Ihrem Gatten begleitet.

Die Bw. hat als Beweis für die medizinische Notwendigkeit des Hotelaufenthalts im Jahr 2006 ein Attest eines Facharztes für Innere Medizin (= Sohn der Bw.) vom 18.3. 2008 mit folgendem Wortlaut vorgelegt:

"Hiermit bestätige ich, dass meine Eltern Herr MM und Frau L, wohnhaft in 1090, von mir seit vielen Jahren wegen mannigfaltigen Leiden medizinisch betreut und behandelt werden. Die von mir verordnete Durchführung einer Bade- bzw. Klimakur zumindestens 1 x jährlich in einem geeigneten Kurort, im vorliegenden Fall BH, ist als Heilbehandlung anzusehen und unbedingt erforderlich. Sie bewirkt eine allgemeine Regeneration, die Linderung von Schmerzen und die Verhütung von weiteren gesundheitlichen Schäden".

Weiters wurde eine Bestätigung einer praktischen Ärztin und Kurärztin vom 1.4. 2008 vorgelegt, wonach die Bw. und ihr Ehemann unter ihrer ärztlichen Aufsicht eine Kur im Hotel in der Zeit vom 14.7.-4.8.2006 absolviert hätten.

Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates wird nicht in Zweifel gezogen, dass der Aufenthalt in BH einen positiven Einfluss auf den Allgemeinzustand der Bw. gehabt haben kann. Dies lässt aber nicht automatisch den Schluss zu, dass die geltend gemachten 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 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 muss die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheinen. Überdies müssen die Behandlungen unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgen und der Tagesablauf muss kurmäßig geregelt sein. Weiters ist ein vor Kurantritt ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem die Notwendigkeit, die Dauer

der Reise sowie das Reiseziel ersichtlich sind, oder ein Nachweis über den Erhalt eines Zuschusses seitens eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung zu erbringen.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates geht aus dem vorgelegten ärztlichen Schreiben nicht hervor, an welchen Krankheiten die Bw. leidet. Ebenso fehlt ein Nachweis, dass andere Behandlungen, die vor Ort durchgeführt werden könnten, nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheinen. Es ist daher auch nicht offenkundig, welche Krankheiten der Bw. mittels welcher Behandlungen geheilt werden sollten bzw. ob überhaupt eine Heilbehandlung vorliegt.

Die in der obgenannten VwGH-Judikatur geforderten Voraussetzungen wurden im vorliegenden Fall nicht nachgewiesen, sodass der Aufenthalt in dem Hotel in Bad Hofgastein nach seinem äußeren Erscheinungsbild nicht von Erholungs- oder Kuraufenthalten unterschieden werden kann, die nicht der Behandlung einer Krankheit, sondern der Steigerung des allgemeinen Wohlbefindens dienen. Behandlungskosten, die ihrer Art nach keinen eindeutigen Rückschluss auf eine Heilbehandlung zuließen, können aber nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Zudem deuten die der Abgabebehörde erster Instanz vorgelegten Unterlagen auch nicht auf einen kurmäßig geregelten Tagesablauf hin, es wurde kein Behandlungsplan und keine Kostenaufstellung vorgelegt, obwohl die Bw. dazu im Vorhalt vom Finanzamt aufgefordert worden ist. Auf der Hotelrechnung scheinen außer je einer Massage pro Person keine Heilbehandlungen auf. Außerdem wurde in der zunächst ausgestellten Rechnung des Hotels der Aufenthalt der Bw. als „Cluburlaub“ beschrieben, diese Rechnung wurde erst im Zuge des Berufungsverfahrens berichtigt. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat die .Erstaussage hat die Vermutung für sich, dass sie der Wahrheit am nächsten kommt (VwGH 14.12.1987, 87/14/0016 u.a.).

Zusammenfassend stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass die strengen und unverzichtbaren Nachweise für die **Zwangsläufigkeit** der Reise nicht erbracht wurden. Der Aufenthalt in BH ist zwar der Gesundheit förderlich, dies ändert - im Lichte obiger Ausführungen betrachtet - jedoch nichts daran, dass es sich um einen steuerlich nicht berücksichtigungsfähigen Erholungsaufenthalt gehandelt hat.

Daher war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen

Wien, am 15. April 2010