



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/1023-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Sie beantragte in ihrer "Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001" die Berücksichtigung von tatsächlichen Kosten unter dem Titel außergewöhnliche Belastung bei Behinderung in Höhe von S 21.780,00.

In diesem Betrag enthalten sind die auf die Bw. entfallenden Kosten für einen 3-wöchigen Aufenthalt in Ägypten im Betrag von S 13.710,00. Die von ITS Billa Reisen mit Datum 08. 01.01 an die Bw. adressierte Rechnung und Bestätigung hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Pauschalreise Aegypten

Reiseteilnehmer: 1 Frau (Name der Bw.) 2 Herr (Name des Sohnes der Bw.)

... Halbpension ...

... Der Buchende hat sich die Reiseleistung aus einem ihm vorliegenden Katalog ausgewählt. Die Reisebedingungen sind dem Buchenden aus dem Katalog bekannt. Die Leistungsbeschreibung (z.B. Hotel, Rundreise) aus dem Katalog ist Vertragsgrundlage."

Das Finanzamt anerkannte im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 30. Oktober 2002 von den beantragten Kosten u.a. die Kosten für den 3-wöchigen Aufenthalt in Ägypten in Höhe von S 13.710,00 nicht, und begründete dies wie folgt:

"Kurkosten können zu den abzugsfähigen Krankheitskosten zählen. Unter Kur in diesem Sinn ist ein Heilverfahren mit planmäßiger Anwendung medizinisch zusammengesetzter Arzneien und Heilmittel zu Heilzwecken unter ärztlicher Kontrolle zu verstehen, das zB an klimatisch günstigen Orten besonders erfolgreich angewendet werden kann. Damit scheiden Kosten für Reisen in bloß ärztlich empfohlene Orte aus dem Kreis der außergewöhnlichen Belastungen aus, zumal es nicht außergewöhnlich ist, jenen Erholungsort zu wählen, der einem gesundheitlich gut bekommt. Der bloße Erholungszweck, der vornehmlich auf Entspannung und Kräftesammlung gerichtet ist, kann daher nichts Außergewöhnliches darstellen. ..."

Weiters verweigerte das Finanzamt die Berücksichtigung von beantragten Benzinkosten als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung, dass "KFZ-Kosten nur bei einer nachgewiesenen Gehbehinderung anerkannt werden können."

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. Berufung mit der Begründung, dass sie von der NÖ Gebietskrankenkasse in den letzten Jahren immer wieder nach Israel (Arad) auf Kur geschickt worden sei und bei dieser Kur sei auch ohne Heilzwecke und Arzneien auf Grund der dort vorherrschenden klimatischen Verhältnisse und Pollenfreiheit – trockenes Wüstenklima – bei den Patienten eine Beschwerdefreiheit erreicht worden, und kämen diese am Ende der Kur ohne Medikamente bzw. relativ wenigen Dosen an Sprays aus.

Da es die politischen Verhältnisse nicht erlaubten dort eine Klimakur zu machen habe die Bw. einen ähnlichen Aufenthaltsort gesucht, und diene dieser dreiwöchige Aufenthalt nicht nur der

bloßen Entspannung und Kräftesammlung, sondern bedeute für die Bw., dass sie wieder einige Zeit die Medikamentendosis herabsetzen könne und nicht zuletzt den bevorstehenden Winter und die für sie besonders kritische, neblige, feuchte, windige und eiskalte Jahreszeit etwas leichter ertragen könne.

Hinsichtlich der KFZ-Kosten führt die Bw. in der Berufung aus es sei ihr oft nicht möglich, auch nur kurze Strecken (100m) ohne Beschwerden zu gehen und sei dann auf ihren Pkw angewiesen.

Der Berufung beigelegt sind 3 Befunde, und wird darin Folgendes ausgeführt:

Befund vom 31. Mai 2001 – Dr. W., Fachärztin für Lungenkrankheiten

"Seit Jahrzehnten schweres Asthma bronchiale, mit immer wieder auftretender Exacerbationen, regelm. Therapie notwendig.

Wegen des chronischen Leidens wäre ein Klimawechsel mit Meeresluft dringend zu befürworten." (AN-Akt S 18)

Ärztlicher Befundbericht vom 12. November 2002 – Dr. W., Fachärztin für Lungenkrankheiten

"Immer wieder stärkere Beschwerden, trotz Therapie; derzeit vor allem nachts,

Klin. Etwas verlängertes Exspirium.

Rö. Durchleuchtung Unverändert,

Lungenfunktion Verschlechterung mit Zunahme der Obstruktion,

Ergebnis Chron. Asthma bronchiale, Exacerbation, Fortsetzung der Th., zusätzlich wurde Spiriva verordnet; Wegen des chron. Leidens und der Therapieresistenz ist eine Klimakur zu befürworten (Meeresklima);"

Ambulanter Befundbericht vom 19. Mai 2000 – Wilhelminenspital, Univ. Doz. Dr. W. P. – soweit leserlich –

"Diagnose: Asthma Bronchial

Erhobene Befunde: hochgradige Obstruktionen in den Lungen ...

Therapieempfehlung: Flixiton O.S .. 1-01 Exisel bei Bedarf, von schwerer Arbeit und Belastung ist abzusehen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2003 wurde die Berufung gegen den Bescheid vom 30. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

"Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für einen Kuraufenthalt in Höhe des geltend gemachten Betrages von S 13.170,- kann nicht angenommen werden. Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur-)aufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend ist. An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten 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 auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss. Der Kuraufenthalt darf nicht Erholungscharakter haben. Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. das Erkenntnis vom 22. 2. 2001, 98/15/0123). Auch in der – sehr allgemein gehaltenen – ärztlichen Bestätigung (ein Klimawechsel mit Meeresluft wäre zu befürworten), die im Berufungsverfahren vorgelegt wurde, kam nicht zum Ausdruck, dass damit konkrete therapeutische Maßnahmen verbunden wären. Ebenso wenig wurde nachgewiesen, dass Sie sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und die Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet wurde. Auf den Originalrechnungen der betreffenden Urlaubsbuchung (ITS Billa-Reisen) scheinen keine Kuranwendungen auf. Es kann daher die gesamte Reise nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG anerkannt werden."

Im Vorlageantrag vom 8. April verweist die Bw. darauf, dass die Kurkosten - neben Medikamentenkosten für die Bw. und für ihren minderjährigen Sohn - für sie insofern außergewöhnlich seien, als dadurch für die Bw. höhere Aufwendungen als für die überwiegende Mehrzahl der anderen Steuerpflichtigen entstünden.

Die Bw. verweist zum Nachweis der Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes auf einen Zuschuss des Unterstützungsfonds der Nö. Gebietskrankenkasse in St. Pölten in Höhe von EUR 496,62. Die Bestätigung über die Gewährung dieses Zuschusses findet sich auf einer Kopie der an die Bw. gerichteten Rechnung und Bestätigung von ITS-Billa-Reisen und ist mit 4. April 2003 datiert.

Die Bw. verweist in ihrem Vorlageantrag neuerlich auf die bereits in der Berufung angeführten Befunde, und führt weiters aus, dass in Vorjahren für ihre Kuren in Israel Kostenzuschüsse von der NÖ GKK gewährt worden seien und habe die Bw. dort nachweislich Beschwerdefreiheit nach einigen Tagen erreicht. Aus diesem Grund habe die Bw. dann den Aufenthalt in Ägypten – bei identischen klimatischen Gegebenheiten – gewählt. Durch diesen Kuraufenthalt habe sich der Gesundheitszustand der Bw. wieder stabilisiert, und konnte sie die Medikamente reduzieren und die Arbeitsfähigkeit erhalten. Zum Beweis beantragt die Bw. die Einvernahme von Frau Dr. W. und Dr. F.

Auch wäre die weitere Voraussetzung für eine außergewöhnliche Belastung, nämlich eine wesentliche wirtschaftliche Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit der Bw., durch Überschreiten der Selbstbehaltsgrenze, erfüllt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob Aufwendungen für einen dreiwöchigen Ägyptenaufenthalt Kurkosten und damit außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 EStG (nach Meinung der Bw.) oder Aufwendungen der Lebensführung gem. § 20 EStG (nach Meinung des Finanzamtes) darstellen.

Gemäß § 34 EStG 1998 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gem. § 34 Abs 3 "zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann."

Krankheitskosten erwachsen dem Steuerpflichtigen regelmäßig zwangsläufig, weil er sich ihnen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann.

Der VwGH geht in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 22. 2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139) 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.**
- 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. Oktober 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. Dezember 1973, 1792/72) **strenge Anforderungen** gestellt werden.
- Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines **vor Antritt** der Kur ausgestellten **ärztlichen Zeugnisses**, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise ergeben, erforderlich. 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.
- Wesentlich ist weiters, 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. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123 und z.B. das zur insoweit vergleichbaren Rechtslage ergangene Urteil des BFH vom 12. Juni 1991, III R 102/89, BStBl II 1991, 763).
- Der Steuerpflichtige ist **für das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen** zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für eine so genannte Kurreise als außergewöhnliche Belastung auch **nachweispflichtig** (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1998, 93/13/0192).

Unbestritten ist, dass die Bw. an schwerem Asthma bronchiale leidet (siehe auch ärztliche Bestätigung vom 31. Mai 2001) sowie die positive Auswirkung des Auslandsaufenthaltes auf den Gesundheitszustand der Berufungsverberin. Deshalb kann die zum Beweis dieser Tatsachen beantragte Einvernahme von Dr. W. und Dr. F unterbleiben.

Die Bw. verweist in ihrem Vorlageantrag zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen des Ägyptenaufenthaltes auf das Erfordernis der Vorlage eines **vor Antritt** der Kur ausgestellten **ärztlichen Zeugnisses**, und legt – als alternative Nachweismöglichkeit - die Bestätigung über einen Zuschuss des Unterstützungsfonds der Nö. Gebietskrankenkasse in St. Pölten vor.

Die Bw. übersieht dabei aber, dass die für die Anerkennung von Aufwendungen für einen Kuraufenthalt vom VwGH in seinen Erkenntnissen (vgl. VwGH 22. 2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139) weiters geforderten Voraussetzungen nicht nachgewiesen wurden:

Die Bw. hat insbesondere nicht nachgewiesen, dass sie sich am

- **Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben** und ihre
- **Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet** hat.

An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen aber **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. Dezember 1973, 1792/72) **strenge Anforderungen** gestellt werden.

Die Bw. beantragte weiters Benzinkosten als außergewöhnliche Belastung. Sie verweist in ihrer Berufung darauf, dass es ihr sehr of nicht möglich sei auch nur kurze Strecken ohne Beschwerden zu gehen und sei dann auch auf ihren Pkw angewiesen. Ein Steuerpflichtiger, der wegen seiner Körperbehinderung zur Fortbewegung auf einen Pkw angewiesen ist, kann die anteiligen Kraftfahrzeugkosten, die ihm durch die nichtberufliche Mehrbenützung seiner Kraftfahrzeuge gegenüber gesunden Abgabepflichtigen entstehen, als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Als notwendiger und angemessener Mehraufwand sind jene Auslagen anzusehen, die nicht auf die Kosten der allgemeinen Lebensführung entfallen (vgl. VwGH 10. September 1998, 93/15/0051, VwGH 16.1.1991, 89/13/0037).

Die Anerkennung der Mehraufwendungen für ein eigenes Kraftfahrzeug ist an den Nachweis gebunden, dass die Bw. wegen ihrer Körperbehinderung zur Fortbewegung auf einen Pkw angewiesen ist. Die Notwendigkeit der Benutzung eines Kraftfahrzeuges kann durch eine

Bescheinung gemäß § 29 b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß §2 abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß S 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1952 nachgewiesen werden.

Da die Bw. den Nachweis, dass sie auf ein Kraftfahrzeug angewiesen ist, nicht erbracht hat, konnten die beantragten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Wien, 20. August 2003