



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw,

- vom 13. Juli 2010, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008
 - vom 25. Jänner 2011, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009
- entschieden:

Den Berufungen wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben wird auf die Berufungsvorentscheidungen, jeweils vom 26. Jänner 2012, verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) leidet an Neurodermitis. Dafür wurde ihm vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 80% nach der Richtsatzposition 699 der sogenannten „Richtsatzverordnung“ bescheinigt.

Für das Jahr 2008 beantragte der Bw im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung Kosten für insgesamt 45 Eintritte in die Heiltherme W in Höhe von 400,-- €, die damit in Zusammenhang stehenden Fahrtkosten, geschätzt mit dem sogenannten „Kilometergeld“, in Höhe von 2.644,25 €, weiters die Rückerstattung von Rezeptgebühren in Höhe von 117,60 €, sowie

einen Pauschbetrag betreffend Mehraufwand für eine Diät als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 abzuziehen.

Mit Bescheid vom 7.7.2010 wurden weder die Aufwendungen samt Eintritten für die Fahrten nach W (keine außergewöhnliche Belastung i.S.d. Gesetzes) noch der Mehraufwand für eine Diät (keine Bestätigung für deren Notwendigkeit) anerkannt. Der Betrag betreffend die Rezeptgebühren wurde berücksichtigt.

Im Zuge der daraufhin eingebrachten Berufung wurde die Bescheinigung des Magistrates Graz vom 22.2.1988 betreffend Diät sowie eine fachärztliche Bestätigung vom 12.7.2010 vorgelegt, wobei letztere auszugsweise lautet:

... Auf Grund der spezifischen Zusammensetzung der steirischen Thermalbäder sind nicht nur ein Thermalbad, sondern die gesamte oststeirische Region mit solcher Heilkraft ausgestattet, dass sie für die Linderung dieser Krankheit geeignet sind. Zur Unterstützung der medikamentösen Behandlung ... sind daher Thermalbesuche dringendst empfohlen. Man könnte sogar von Zwangsläufigkeit sprechen, damit es in einer kontinuierlichen Behandlung zu keiner zwischenzeitlichen Verschlechterung kommt. Einmalige Kuraufenthalte würden zwar in dieser Zeit lindern, aber bei dem bestehenden Krankheitsbild keine nachhaltige Besserung nach sich ziehen. Daher geht die dringende ärztliche Empfehlung dahingehend, nicht in Form einer Kur, sondern durch möglichst regelmäßige Thermalbesuche die Krankheit zu lindern. ...

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.1.2012 hat das Finanzamt die Diätenpauschale berücksichtigt, die Aufwendungen für die Eintritts- sowie Fahrtkosten nach W wurden jedoch nicht anerkannt, weil ein Nachweis über eine dringende medizinische Erforderlichkeit nicht erbracht wurde, da das vorgelegte ärztliche Schreiben lediglich Empfehlungen ausspreche.

Für das Jahr 2009 beantragte der Bw Eintrittskosten in die Therme W in Höhe von 550,-- €, sowie diesbezügliche Fahrtkosten in Höhe von 3.278,35 €.

Mit Bescheid vom 12.1.2011 versagte das Finanzamt den genannten Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde vom Bw neuerlich die Anerkennung der oa. Kosten als außergewöhnliche Belastung begehrt. Des Weiteren wurde ersucht den Pauschbetrag von 504,-- € betreffend Mehraufwand für eine Diät zu berücksichtigen. Der Berufung waren drei ärztliche Bestätigungen, darunter die bereits oben angeführte Bestätigung vom 12.7.2010, beigelegt. Mit Attest vom 23.10.2008 führt die Kurärztin u.a. aus: *... Es kommt zu einer deutlichen Verminderung des Juckreizes. Auch der Medikamentenbedarf kann dadurch eingeschränkt werden. Seit einiger Zeit fährt er wöchentlich 1x in die Thermenregion, um hier Thermalbad und UV-Bestrahlung in Anspruch zu nehmen.*

... Er steht bei mir in regelmäßiger Kontrolle. Es zeigt sich eindeutig, dass sich die Beschwerden dadurch deutlich bessern ...

Die dritte ärztliche Bestätigung vom 3.11.2010 wurde von einem Facharzt für Innere Medizin erstellt, wonach *auf Grund von ständigen physikalischen Therapien, sowie balneologischen Heilverfahren ein erheblicher finanzieller Mehraufwand entsteht*. Als Diagnose werden degenerative Wirbelsäulen- und Gelenksveränderungen, latente cardiale Dekompensation, Gichtarthritik, benigne Prostatahypertrophie und permanentes Vorhofflimmern angeführt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.1.2012 hat das Finanzamt die Diätenpauschale berücksichtigt. Die Kosten für die Besuche von Thermalbädern wurden nicht anerkannt, weil keine neuen Nachweise für eine medizinische Erforderlichkeit erbracht wurden. Im Übrigen wurde auf die gesonderte Begründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008 verwiesen.

Mit Schreiben vom 22.2.2012 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz für die Kalenderjahre **2008 und 2009**.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988)** 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.

Nach dessen Abs. 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Gemäß § 34 Abs.6 können (unter anderem) Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld,

Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag in pauschaler Höhe (Abs. 3) zu.

Anstelle des Freibetrages können gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Kurkosten bzw. Therapiekosten können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kur- oder Therapieaufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen erforderlich ist und
- ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet (*Doral*, EStG, Tz 78 zu § 34, Stichwort "Kurkosten"; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kur- oder Therapieaufenthalt führt also zu einer außergewöhnlichen Belastung.

Maßnahmen der Krankheitsprävention zählen zwar zu den unter die Ausübung der Medizin fallenden Tätigkeiten eines Arztes (§ 2 ÄrzteG), dennoch sind im Rahmen des § 34 EStG Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten oder zur Erhaltung der Gesundheit nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen. Insofern fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit und damit an der Zwangsläufigkeit. Der VwGH erkennt in seiner Judikatur ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig erwachsen an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.6.1996, 95/15/0018).

Der **Begriff "Kur"** oder **"Therapie"** erfordert vielmehr ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren.

Die Aufwendungen für den Kur- oder Therapieaufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, wobei an den Nachweis des Vorliegens der Zwangsläufigkeit wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen **strenge** Anforderungen gestellt werden (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; 28.10.2004, 2001/15/0164; 22.4.2009, 2007/15/0022).

Laut **Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes** ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kur- bzw. Therapieaufenthaltes daher vor allem das Vorliegen folgender **zweier wesentlicher Beweismittel** unerlässlich (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, mwN):

1) Zunächst ist ein **vor** Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, bzw. ein Zuschuss eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung (auch zur Erlangung eines solchen ist in der Regel ein entsprechendes ärztliches Gutachten vorzulegen!) nachzuweisen.

Vom Bw sind im gegenständlichen Verfahren in Summe drei ärztliche Befunde und Bestätigungen vorgelegt worden. Zwei dieser Befunde wurden nach Ablauf des Jahres 2009 ausgestellt. Das Attest der Kurärztin vom 23.10.2008 enthält keine Therapie- oder Kurverordnung.

2) Zusätzlich zu dem unter Punkt 1 beschriebenen Beweismittel hat jener Steuerpflichtige, der die Aufwendungen für eine Kur oder Therapie als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, durch geeignete Unterlagen zu belegen, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter einen Kuraufenthalt - d.h. einen solchen mit einer nachweislich kurmäßig therapiemäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung - und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, darstellt.

In diesem Zusammenhang hat der Abgabepflichtige nachzuweisen, dass er sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und seine Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet hat. Der bloße Hinweis auf Eintritte im Kurbad, das öffentlich zugänglich ist, ist in diesem Zusammenhang nicht ausreichend.

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind.

Da die Beurteilung, was als außergewöhnlich gilt, in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel unterliegt (was vor 20 Jahren noch als Luxus galt, ist heute vielfach durchaus alltäglich), ist hier auf eine dynamische Betrachtungsweise zu achten (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 34, Tz. 30 ff). In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein (Stichwort "wellness"), kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung stehen, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen.

Hier lässt das Sozialversicherungsrecht einen Vergleich zu. Demnach umfasst der Heilmittelbegriff grundsätzlich nicht allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens

(wie Fieberthermometer, Wundbenzin, weit verbreitete Kräutertees u.ä.). Die Abgrenzung wird lt. Obersten Gerichtshof (OGH) durch Veränderungen der ökonomischen Situation breiter Bevölkerungskreise beeinflusst.

Den Besuch eines Thermalbades, ohne sich dort unter Aufsicht oder Anleitung eines Arztes oder einer geeigneten Person einer Behandlung zu unterziehen, ordnet der OGH etwa in Hinblick auf das stark gestiegene Gesundheitsbewusstsein in weiten Teilen der Bevölkerung dem Bereich der allgemeinen Lebensführung zu. Nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, könnten den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern und seien daher als Heilmittel zu qualifizieren (OGH 5.12.2000, 10 ObS 311/00h).

Der Bw hat zum Nachweis der Notwendigkeit seiner "Bäderfahrten" kein eindeutiges ärztliches Zeugnis, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit, die Häufigkeit der Bäderfahrten und auch ein eindeutiges Reiseziel ergeben hätte.

Der Informationsseite der "Heiltherme W" (www) ist zu entnehmen:

"Heilanzeigen

Das Thermalwasser hat nicht nur eine erholsame Wirkung, es ist von der Steiermärkischen Landesregierung auch nachweislich als Heilvorkommen anerkannt. Das Baden und Schwimmen im weichen Wasser entlastet und schont die Gelenke, strafft die Haut und das Bindegewebe, entschlackt, bringt den Kreislauf sowie die Abwehrkräfte in Schwung, zeigt eine heilende Wirkung vor allem bei rheumatischen Beschwerden und wirkt wunderbar entspannend.

Thermalwasser zur unterstützenden Behandlung

- + bei Veränderungen, vor allem im Rahmen des rheumatischen Formenkreises*
- + von entzündlichen und degenerativen Rheumatismus und Weichteilrheumatismus*
- + Bewegungstherapie: vor allem als Rehabilitationsmaßnahme oder auch zur Unterstützung anderer Therapien*
- + bei Schwimmtherapie*
- + bei vegetativen Erschöpfungszuständen*
- + als Überwärmungstherapie im Sinne einer allgemeinen Umstellungsbehandlung und zur Steigerung der Abwehrfunktion.*

Eine spezielle Indikation für Erkrankungen der Haut ist daraus nicht zu entnehmen.

Zusammenfassend ist fest zu halten, dass sich die Bäderreisen des Bw im Wesentlichen nicht von denen der anderen Bäderreisenden unterschieden haben, dass er dort keine Therapien in Anspruch genommen hat.

Dass die Aufenthalte des Bw in W ihm angenehm und seiner Gesundheit (in mehrfacher Hinsicht) förderlich gewesen sein mögen, wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht verkannt. Dies reicht aber nach dem nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs anzulegendem strengen Maßstab für die Anerkennung der strittigen Ausgaben und Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht aus.

Die vorgelegten Unterlagen belegen keine über das Ausmaß jener Thermalkuren hinausgehende, medizinische Indikation, die im zuvor zitierten OGH-Erkenntnis als Ausfluss des allgemein gestiegenen Gesundheitsbewusstseins der Bevölkerung erachtet werden. Den Merkmalen einer medizinisch notwendigen Therapie im Sinne der dargestellten Judikatur zu § 34 EStG wird damit keinesfalls entsprochen.

Dem Aufwand mangelt es daher nicht nur am Nachweis der medizinischen Notwendigkeit sondern auch an der Außergewöhnlichkeit, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 10. Oktober 2012