



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0146-K/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.K., Angestellte, geb. xy, K.G16, vom 31. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Barbara Kropfitsch, vom 8. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit elektronisch beim Finanzamt am 3. September 2008 eingebrachter Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 beantragte E.K. (in der Folge Bw.) die Berücksichtigung von Versicherungsbeiträgen in der Höhe von € 1.482,00 als Sonderausgaben, von Kosten in der Höhe von € 1.960,00 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt und die Berücksichtigung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 auf Grund ihrer 40%igen Behinderung.

Die Bw. wies über Aufforderung des Finanzamtes die von ihr beantragten außergewöhnlichen Belastungen dahin gehend nach, dass sie Belege über insgesamt rund € 2.649,59 vorlegte. Diese betrafen u.a. die Aufenthalte der Bw. in der Zeit vom 28. Jänner bis 4. Februar und vom 21. Oktober bis 28. Oktober 2007 im Kurzentrum BS (in der Folge Kurzentrum), die sich bei den genannten Kosten mit € 977,80 (Übernachtungskosten von € 966,00 und Kosten für eine Lasertherapie an einem Gelenk in Höhe von € 11,80) zu Buche schlugen. Unter den

Rechnungen befinden sich auch eine Rechnung über einen Selbstbehalt von € 140,28 des Kur- und Rehabilitationszentrums A über einen Aufenthalt der Bw. in der Zeit vom 3. bis 24. Mai 2007 sowie zahlreiche Honorarnoten u.a. eines Facharztes für Neuro- und Wirbelsäulenchirurgie an der Privatklinik V (in der Folge Facharzt in V) und einer Ärztin für Allgemeinmedizin in K (in der Folge Ärztin in K).

Mit Einkommensteuerbescheid vom 8. Oktober 2008 berücksichtigte das Finanzamt die von der Bw. beantragten Sonderausgaben und brachte auch den von ihr beantragten Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zum Ansatz. An Krankheitsaufwendungen berücksichtigte das Finanzamt den Betrag von € 1.361,50 als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt, wobei diese Kosten wegen des bei der Bw. zum Tragen kommenden Selbstbehaltes keine steuerlichen Auswirkungen zeitigten. An außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt brachte das Finanzamt € 789,79 zum Ansatz. Keine Berücksichtigung fanden die von der Bw. beantragten Aufwendungen von € 977,80 für deren Aufenthalte im Kurzentrum.

Mit Eingabe vom 28. Oktober 2008, beim Finanzamt eingelangt am 31. Oktober 2008, erhob die Bw. Berufung gegen den angeführten Bescheid. Darin führte sie an, dass die von ihr beantragten Kurkosten in BS zu Unrecht nicht als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt worden seien, weil Kurkosten (Rz 903) bei Behinderung als Heilbehandlung (Rz 851) ohne Selbstbehalt gelten würden.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 17. Dezember 2008 wurde der Bw. Folgendes zur Kenntnis gebracht: "Kurkosten (Aufenthaltskosten, Kosten für die medizinische Betreuung und Hilfsmittel, Fahrtkosten zum/vom Kurort) können nur dann zu außergewöhnlichen Belastungen ohne Anrechnung des Selbstbehaltes führen, wenn der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit der Behinderung steht, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich erforderlich ist (eine anderen Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint) und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt. 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 und das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden." Die Bw. wurde in dem Schreiben um Vorlage der entsprechenden Nachweise ersucht.

Mit Eingabe vom 15. Jänner 2009 legte die Bw. zwei Briefe einer Kurärztin im Kurzentrum, gerichtet "an den behandelnden Arzt", folgenden Inhaltes vor:

1. 1. Februar 2007: "... Bei der Patientin (Bw.) wurde vom 28.01.2007 bis 04.02.2007 ein Helferverfahren durchgeführt. Diagnosen: Cervicobrachialgie rechts bei Discusprolaps C5/C6 und

C6/C7, Discusprotrusionen C3/C4 sowie Th1/Th2, St.p. Chemonukleolyse mit Ozon C5/C6 und C6/C7, Osteomyelitis Os MTI rechts (Z.n. Hallux-OP). Die Bw. erhielt folgende Untersuchungen und therapeutische Anwendungen: 1 Lasertherapie, 1 Pulsoszillographie, 4 Galvano-Therapien, 5 Heilgymnastik-Einzel und 5 Heilmassagen Teil KRK. Bei der Durchblutungsmessung mittels opt. Pulsoszillographie, welche an den unteren Extremitäten durchgeführt wurde, zeigte sich links eine Gipfelzeit von 150 ms und rechts von 150 ms, die normierte Gipfelzeit betrug links 0,190 und recht 0,190, Gipfelzeit – Normwert kleiner als 250 ms, normierte Gipfelzeit – Normwert kleiner als 0,333. 02.02. RR 140/80. radikuläre Läsion C7 rechts, empfehle dringend MRT-Kontrolle HWS sowie neurochirurgische Vorstellung.

2. 24. Oktober 2007: "... Bei der Patientin wurde vom 21.10.2007 bis 28.10.2007 ein Heilverfahren durchgeführt. Diagnosen: St.p. Discus-OP C5-C7/Titaneinlage (2/07) Cervicobrachialsyndrom links. Die Patientin erhielt folgende Untersuchungen und therapeutische Anwendungen: 1 Pulsoszillographie, 4 Moor-Schlammwicklungen, 4 Heilmassagen Teil KRK, 4 Heilgymnastik Einzel (20min). Bei der Durchblutungsmessung mittels opt. Pulsoszillographie, welche an den unteren Extremitäten durchgeführt wurde, zeigte sich links eine Gipfelzeit von 175 ms und rechts von 150 ms, die normierte Gipfelzeit betrug links 0,250 und recht 0,210, Gipfelzeit – Normwert kleiner als 250 ms, normierte Gipfelzeit – Normwert kleiner als 0,333. RR 120/70.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2009 wurde die Berufung der Bw. als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde angeführt, dass Kurkosten (Aufenthaltskosten, Kosten für die medizinische Betreuung und Hilfsmittel, Fahrtkosten zum/vom Kurort) nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 und 35 EStG 1988 führen würden, wenn der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stehe, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich erforderlich sei (eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine) und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge. Diese Voraussetzungen seien 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 ergebe, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachzuweisen. Da die für die Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten erforderlichen Nachweise nicht vorliegen würden, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingabe vom 28. Jänner 2009 legte die Bw. einen Auszug der Gebietskrankenkasse für Kärnten über angeordnete und bewilligte Therapien ihrer behandelnden Ärzte (Ärztin in K und Arzt in V) vom 19. Jänner und 19. Oktober 2007 vor. Diesem Schreiben angeschlossen wurde weiters eine Bestätigung der Ärztin in K vom 18. Februar 2009, in der ausgeführt wird, dass

bei der Bw. vom 28. Jänner bis 4. Februar und vom 21. bis 28. Oktober 2007 im Kurzentrum therapeutische Anwendungen erfolgt seien. Vorgelegt wurde von der Bw. auch das Leistungsblatt der Kärntner Gebietskrankenkasse für das Jahr 2007, in dem für einen Krankenhausaufenthalt in der Privatklinik V für 17 Tage € 3.417,00, und € 325,39 für ärztliche Leistungen und Heilmittel im Kurzentrum ausgewiesen sind.

Über Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates wurde vom Finanzamt Klagenfurt ein Schreiben des Bundessozialamtes Kärnten über eine bei der Bw. seit dem Jahre 2005 bestehende Behinderung im Ausmaß von 40% auf Grund des/der "Zustandes nach Halluxoperation mit fehlendem ossärem Durchbau und aktiver Osteomyelitis" und "degenerativen Veränderungen der Halswirbelsäule mit Prolaps C5/C6 und Irritation der Nervenwurzel und Discusprolaps C6/C7" vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist auf Grund des Akteninhaltes von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Bw. leidet seit mehreren Jahren unter Beschwerden u.a. der Halswirbelsäule, ist deswegen in ständiger ärztlicher Behandlung und wurde ihr vom Bundessozialamt im Jahre 2005 eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 40% bescheinigt.

Die Bw. absolvierte in der Zeit von 28. Jänner bis 4. Februar 2007 im Kurzentrum diverse Heilbehandlungen, denen eine Verordnung ihrer Ärztin in K vom 19. Jänner 2007 zu Grunde lagen. Die Bw. unterzog sich in der Folge einer Operation an der Halswirbelsäule an der Privatklinik V , bei der ihr eine Bandscheibenprothese (Titaneinlage) eingesetzt wurde. Vom 3. Mai bis 24. Mai 2007 befand sich die Bw. auf Rehabilitationsaufenthalt in Althofen und hatte dafür einen Selbstbehalt von € 140,28 zu leisten. Vom 21. bis 28. Oktober 2007 absolvierte die Bw. die ihr von ihrem Facharzt in V am 19. Oktober 2007 verordneten Behandlungen wiederum im Kurzentrum. Für die Aufenthalte im Kurzentrum entstanden der Bw. Aufwendungen in Höhe von € 977,80, die das Finanzamt als außergewöhnliche Belastung nicht zum Abzug zugelassen hat.

In rechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- bzw. Vermögensverhältnisse erwächst (Außergewöhnlichkeit, Abs. 2

leg.cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg.cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Der Freibetrag beträgt gemäß § 35 Abs. 3 leg.cit. bei einer 40%igen Minderung der Erwerbsfähigkeit € 99,00 jährlich.

Neben dem Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Kürzung um den Selbstbehalt können nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastung nicht regelmäßige anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (z.B. Arztkosten, Spitalskosten, Therapiekosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren) im nachgewiesenen Ausmaß geltend gemacht werden.

Wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes bereits ausgeführt wurde, führt nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Vielmehr wurden auf der Grundlage einer umfangreichen Rechtsprechung für abgabenrechtlich beachtliche ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich krankheitsbedingte Reisen strenge Vorgaben aufgestellt (vgl. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Dezember 2004, ZI. 2001/15/0116, vom 28. Oktober 2004, ZI. 2001/15/0164, und vom 25. April 2002, ZI. 2000/15/0139). Demnach erfordert der Begriff "Kur" ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend ist. An den – vom Steuerpflichtigen zu führenden – Nachweis müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. wiederum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2004, ZI. 2001/15/0164, mwN).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann 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 (vgl. das vorhin zitierte Verwaltungsgerichtshoferkenntnis).

Im gegenständlichen Fall handelte es sich bei den Aufenthalten der Bw. im Kurzentrum weder um vom Sozialversicherungsträger bewilligte Kuren noch um solche, bei denen der Sozialversicherungsträger Zuschüsse zu den Aufenthalten geleistet hat. Derartiges wurde von der Bw. auch nicht behauptet. Aktenkundig ist jedoch, dass es sich bei den der Bw. am 19. Jänner und 19. Oktober 2007 von ihrer Ärztin in K bzw. ihrem Facharzt in V verordneten (und im genannten Kurzentrum absolvierten) Behandlungen um solche handelt, die von der Gebietskrankenkasse bewilligt wurden und deren Kosten von derselben getragen wurden.

Im gegenständlichen Fall konnte die Bw. im gesamten Berufungsverfahren keine ärztlichen Zeugnisse beibringen, die vor Antritt ihrer Aufenthalte im Kurzentrum erstellt worden wären und aus denen sich die Notwendigkeit der Aufenthalte ebendort und deren Dauer ableiten hätten lassen.

Wenngleich die Bw. somit diesen Nachweis nicht zu erbringen in der Lage war, so ergeben sich auch aus dem nachträglich abgefassten Schreiben der Ärztin in K vom 18. Februar 2009 (in der diese die therapeutischen Anwendungen der Bw. im Kurzentrum bestätigt) keinen Anhaltspunkte dafür, dass der Aufenthalt der Bw. in dem genannten Kurzentrum nachweislich notwendig war.

Auf Grund der geschilderten Umstände geht der Unabhängige Finanzsenat vielmehr davon aus, dass sich die Bw. die für die Linderung ihrer Leiden erforderlichen therapeutischen Behandlungen verschreiben ließ, es ihr aber anheimgestellt war, an welchem Ort und in welcher Dauer sie diese absolvieren will.

Zum anderen gibt es auch keine Anhaltspunkte dafür, dass den Aufenthalten der Bw. in BS ein kurmäßiger Ablauf zu Grunde lag. Der Ablauf einer klassischen Kur sieht als Vorspann eine kurärztliche Untersuchung vor, bei der die für die Linderung der Leiden zu erfolgenden Behandlungen in Form eines Kurplanes festgelegt werden; eine derartige Kur erfolgt unter laufender ärztlicher Kontrolle am Kurort (kurärztliche Begleitung) und sieht eine Abschlussuntersuchung samt kurärztlichem Befund vor. Aus den von der Bw. vorgelegten Schreiben der Kurärztin im Kurzentrum vom 1. Februar und 24. Oktober 2007 lässt sich ein derartiger Ablauf nicht ersehen. Vielmehr wird mit diesen Schreiben vom 28. Jänner und 24. Oktober 2007 (und daher noch vor Abschluss der Behandlungen!) lediglich bestätigt, dass die Bw. die ihr vorgeschriebenen Behandlungen absolviert hat, enthält jedoch keine Ausführungen zur zeitlichen Lagerung der Behandlungen. Es kann somit daraus nicht zweifelsfrei ersehen werden, ob den Aufenthalten der Bw. der Charakter einer Kurreise – was Voraussetzung für

die Anerkennung der Aufenthaltskosten als außergewöhnliche Belastung wäre - zu Grunde lag oder nicht.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wird auf Grund der aktenkundigen ärztlichen Befunde nicht in Zweifel gezogen, dass die Aufenthalte der Bw. im Kurzentrum und die von ihr absolvierten Behandlungen einen positiven Einfluss auf ihren Gesundheitszustand und insbesondere auf ihre schwer wiegenden Leiden gehabt haben. Alleine dieser Umstand reicht jedoch für die Anerkennung als Kurreise im oben dargestellten Sinne nicht aus (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Dezember 2004, Zl. 2001/15/0116).

Mangels Zwangsläufigkeit der in Rede stehenden Aufwendungen ist das Finanzamt zu Recht dem Antrag der Bw. auf Anerkennung derselben als außergewöhnliche Belastung nicht näher getreten.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. November 2010