



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/0940-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,W-Gasse, vom 4. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 11. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2006 die Berücksichtigung eines Betrages von 9.201,93 Euro als außergewöhnliche Belastung. Dieser Betrag setzte sich wie folgt zusammen:

	Kurhotelkosten	Fahrtkosten	Arztkosten
22.12.2005 – 22.1.2006	3.464,10 €	110,10 €	
1.4.2006 – 30.4.2006	3.088,23 €	160,60 €	
22.9.2006 – 15.10.2006	2.579,16 €	148,60 €	
28.4.2006			80,00 €
Summe	9.630,79 €		
Abzügl. Haushaltersparnis	428,56 €		
Außergewöhnliche Belastung	9.201,93 €		

Mit Vorhalt wurde die Bw. ersucht

1. bekanntzugeben,

- ob vor Antritt der Kur ärztliche Zeugnisse eingeholt worden seien,
- ob eine Kostenbeteiligung bei der Sozialversicherung beantragt worden sei,
- wie die Tagesgestaltung erfolgt sei,
- ob es eine regelmäßige ärztliche Betreuung bzw Kuraufsicht gegeben habe,
- ob nach jedem Kuraufenthalt ein abschließender ärztlicher Befind erstellt worden sei und

2. Nachweise bezüglich der durchgeführten Therapien beizubringen.

In Beantwortung dieses Ersuchschreibens gab die Bw. bekannt, vor Kurantritt sei jeweils eine ärztliche Verordnung bei ihrem behandelnden Arzt eingeholt und dann der Kurabteilung vorgelegt worden, weil die Therapien nicht ohne ärztliche Verordnung verabreicht werden dürften.

Bei der Sozialversicherung könne erst zwei Jahre nach dem Ende eines Kuraufenthaltes wieder ein Antrag auf Kostenübernahme gestellt werden, sodass es sinnlos sei, vor Ablauf dieser Frist einen derartigen Antrag einzureichen.

Es seien folgende Therapien durchgeführt worden:

- Tgl Schwimmen im Thermalheilwasser
- 5-6- mal wöchentlich Heilmassage
- 3 mal wöchentlich Einzel-Heilgymnastik
- 3 mal wöchentlich Unterwassergymnastik in der Gruppe
- 2 mal wöchentlich Wirbelsäulengymnastik in der Gruppe
- 2 mal wöchentlich Entspannungsübungen in der Gruppe
- 3 mal wöchentlich Stretching in der Gruppe
- 3 mal wöchentlich Qui Gong in der Gruppe

Die Kosten für diese Therapien seien im Pauschalpreis enthalten und nicht gesondert in Rechnung gestellt worden.

Da sie in Wien in ständiger fachärztlicher Behandlung sei, habe sie die Dienste des Kurarztes nur bei Aufenthalten in Anspruch genommen, zu denen ein Zuschuss von der Sozialversicherung bezahlt worden sei.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2006 wurde lediglich ein Betrag von 2.193,39 €, der in Summe für Massagen, einen Arztbesuch und Therapien aufgewendet worden ist, als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, Kuraufenthalte seien von ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen abzugrenzen. Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führe zu einer außergewöhnlichen Belastung. Das dargelegte Ausmaß der ärztlichen Betreuung stelle keine ausreichende ärztliche Kuraufsicht dar.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw. aus, die Kuraufenthalte stünden in direktem Zusammenhang mit ihren Krankheiten und seien aus medizinischen Gründen erforderlich. Diese Voraussetzung werde durch die vor der Kur ausgestellte ärztliche Verordnung nachgewiesen.

Bei meist mehr als 20 Anwendungen pro Woche könne nicht von einer Erholungsreise ausgegangen werden, auch wenn die Kosten dafür teilweise in einem Pauschalarrangement der Kuranstalt verrechnet würden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen und ausgeführt, Kurkosten seien nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn ein Bescheid von der Sozialversicherung- oder Pensionsversicherungsanstalt vorgelegt werde.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. vor, die Kuraufenthalte seien medizinisch begründet und ärztlich verordnet. Die deklarierten Kosten seien tatsächlich angefallen und belegt worden, womit die Erfordernisse des § 34 EStG erfüllt seien. Die Vorlage eines Bescheides der Sozial- bzw Pensionsversicherung werde dort nicht verlangt. Die Tatsache, dass die Sozialversicherung die Kosten nur zweimal in fünf Jahren übernehme, bedeute nicht, dass diese nicht öfter erforderlich seien. Ergänzend weise sie darauf hin, dass sie behindert sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Für die Bw. wurde ein Grad der Behinderung von 65% festgestellt.

Im Streitjahr hielt sie sich dreimal zu einem Kuraufenthalt in W. auf, wobei es sich um Pauschalarrangements handelte, bei denen die folgenden von der Bw. in Anspruch genommenen Leistungen inkludiert waren.

- Tgl Schwimmen im Thermalheilwasser
- 5-6 mal wöchentlich Heilmassage
- 3 mal wöchentlich Einzel-Heilgymnastik
- 3 mal wöchentlich Unterwassergymnastik in der Gruppe
- 2 mal wöchentlich Wirbelsäulengymnastik in der Gruppe
- 2 mal wöchentlich Entspannungsübungen in der Gruppe
- 3 mal wöchentlich Stretching in der Gruppe
- 3 mal wöchentlich Qui Gong in der Gruppe

Sie machte auf Grund dieser Aufenthalte Aufwendungen in Höhe von 9.201,93 € als außergewöhnliche Belastung geltend.

Während der Aufenthalte nahm die Bw. die Dienste des Kurarztes nicht in Anspruch. Es wurden weder ein Therapieplan noch ein abschließender ärztlicher Befund vom Kurarzt erstellt.

Die gesondert in Rechnung gestellten Therapien und die Kosten eines Arztbesuches wurden als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben der Bw., hinsichtlich des Grades der Behinderung auf die Auskunft der Abgabenbehörde erster Instanz und die von dieser durchgeführten Ermittlungen und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

1. Kosten des Kuraufenthaltes:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2),
2. sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3),
3. sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten, noch Sonderausgaben sein.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 leg. cit. dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt 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 und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend ist. An den - vom Steuerpflichtigen zu führenden - Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. VwGH vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0164, mwN).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es 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 erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 28. Oktober 2004). Der Bw. ist zwar insofern zuzustimmen, als das Erfordernis eines Bescheides des Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung nicht als Tatbestandsmerkmal im § 34 EStG normiert ist; ein derartiger Bescheid ist aber – in Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – geeignet, die Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes nachzuweisen. Die Zwangsläufigkeit ist aber in § 34 EStG als eine der Voraussetzungen für die Anerkennung eines Aufwandes als außergewöhnliche Belastung normiert.

Liegt ein derartiger Bescheid – wie im vorliegenden Fall - nicht vor, ist die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen durch Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Ein solches legte die Bw. jedoch trotz Aufforderung nicht vor, sondern beschränkte ihre Ausführungen darauf, dass sie jeweils eine Verordnung ihres behandelnden Arztes eingeholt habe, da die Therapien nicht ohne ärztliche Verordnung verabreicht werden dürften. Diese Verordnungen vermögen aber die nach der Rechtsprechung des Höchstgerichtes zum Nachweis der Zwangsläufigkeit erforderlichen – vor Antritt der Kur ausgestellten - ärztlichen Zeugnisse mit den oben näher beschriebenen Inhalten nicht zu ersetzen. Der Anerkennung der Kosten für die Kuraufenthalte stand daher entgegen, dass die Bw. den Nachweis der Zwangsläufigkeit nicht erbracht hatte.

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. abermals das erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 28. Oktober 2004, mwN).

Von der Bw. wurde in ihrem Schreiben vom 18.10.2007 bekannt gegeben, dass sie die Dienste des Kurarztes bei den im Jahr 2006 absolvierten Kuraufenthalten nicht in Anspruch genommen habe. Angesichts der Tatsache, dass während der Aufenthalte keine kurärztlichen Untersuchungen stattfanden, war vor dem Hintergrund der oben wiedergegebenen Rechtsprechung auch aus diesem Grund der Nachweis für einen Kuraufenthalt im oben dargestellten Sinn als nicht erbracht anzusehen.

Dass die Aufenthalte der Gesundheit der Bw. förderlich waren, reicht für die Anerkennung als Kurreise im oben dargestellten Sinn nicht aus.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Freibetrag:

Im angefochtenen Bescheid war der Bw. ein Freibetrag von 294,- Euro gewährt worden. Da ihr jedoch im Mai 1995 ein Grad der Behinderung von 65% bescheinigt worden ist, war in Anwendung der Bestimmung des § 35 Abs. 3 EStG ein Freibetrag in Höhe von 363,- Euro zu berücksichtigen und der angefochtene Bescheid in diesem Punkt zu Gunsten der Bw. abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. Mai 2008