



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des G.S., F., A.-Straße 68, vertreten durch Gerstgrasser, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 6700 Bludenz, Kirchgasse 1, vom 20. Juli 2006 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 6. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 unter anderem die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen, die ihm auf Grund der Krankheit seiner Gattin erwachsen waren, in Höhe von 17.523,89 € für das Jahr 2004 sowie in Höhe von 18.355,21 € für das Jahr 2005. Dabei handelte es sich um Heilbehandlungen und Hilfsmittel (Massagen, Thermalbäder, Kneippbehandlungen, Arzt- und Apothekenrechnungen, etc.), Fahrtkosten, Kosten für Hilfsdienste sowie in den Jahren 2004 und 2005 unternommene Kretareisen.

Mit Bescheiden vom 6. Juli 2006 wurden die Kosten für die Meersalzbäder in Kreta mit der Begründung nicht anerkannt, es handle sich nicht um ärztlich verordnete Kuraufenthalte. Zudem wurde von den vom Bw. geltend gemachten Beträgen jeweils das Einkommen seiner Ehegattin in Abzug gebracht (dieses betrug 2004 4.364,12 € und 2005 4.406,00 €), doppelt geltend gemachte Kilometergelder berichtigt sowie für zusätzlich beantragte Fahrtkosten der

Gattin des Bw. lediglich das Kilometergeld für mitbeförderte Personen gewährt. Letztendlich konnten jene Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen war, weder im Jahr 2004 noch im Jahr 2005 berücksichtigt werden, da sie den jeweiligen Selbstbehalt nicht überschritten haben.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten Berufungen vom 20. Juli 2006 wurde bezüglich der Kretareisen sinngemäß vorgebracht, aus dem beigelegten Attest vom 9. April 2002 sei ersichtlich, dass der Gattin des Bw. Aufenthalte im mediterranen Klima verordnet worden seien. Die in den angefochtenen Bescheiden diesbezüglich getroffenen Feststellungen seien somit unzutreffend. Für das Jahr 2005 wurde überdies eine berichtigte Aufstellung über die Fahrtkosten übermittelt mit dem Begehren um Anerkennung in der ausgewiesenen Höhe. Erklärend wurde ausgeführt, die versehentliche doppelte Geltendmachung der Fahrtkosten sei nunmehr korrigiert worden. Bemängelt wurde zudem, dass im Einkommensteuerbescheid 2005 die beantragten Kilometergelder für die Gattin des Bw. lediglich als mitbeförderte Person berücksichtigt worden seien.

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes Feldkirch vom 3. August 2006 wurde bezüglich der Kosten für die Kretaaufenthalte Folgendes ausgeführt: Diesbezüglich seien Rechnungen der Fa. H.-R. und der Fa. L.T.G. vorgelegt worden. Aus diesen Rechnungen mit Rechnungsdatum 26. Jänner 2004 bzw. 2. März 2005 gehe hervor, dass für die Zeiträume 31.05.2004-11.06.2004 sowie 25.05.2005-06.06.2005 jeweils ein zwöftägiger Aufenthalt in Heraklion/Kreta, Hotel K.B. (Bungalow mit Halbpension) gebucht worden sei. Während im Jahr 2004 neben dem Bw. und seiner Gattin vier weitere Familienmitglieder (Herr CH. J.S., Frau I. L.S., Herr F.S. sowie Frau S.S.) mitgereist seien, sei die Reise im Jahr 2005 vom Bw. und seiner Gattin allein unternommen worden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 22.02.2001, 98/15/0123; VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139) könnten Kurkosten lediglich dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn die folgenden Voraussetzungen vorlägen:

- Der Begriff „Kur“ erfordere ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren.
- Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssten zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich sei, dass die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sei und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 04.10.1977, 2755/76, 2103/77, 2104/77).

- An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssten wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (z.B. VwGH 18.12.1973, 1792/72).
- Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes sei die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise ergäben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten könne es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet würden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsse.
- Wesentlich sei weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, auch mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung und nicht lediglich ein Erholungsaufenthalt sei, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich sei (z.B. VwGH 22.02.2001, 98/15/0123 sowie das zur insoweit vergleichbaren Rechtslage ergangene Urteil des BFH vom 12. Juni 1991, III R 102/89, BStBl II 1991, 763).
- Der Steuerpflichtige sei für das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für eine so genannte Kurreise als außergewöhnliche Belastung auch nachweispflichtig (VwGH 31.03.1998, 93/13/0192).

Gegenständlich sei unbestritten, dass die Ehegattin des Bw. an einer chronischen Polyarthrititis (Gelenksrheumatismus) leide. Außer Streit stehe weiters die positive Auswirkung eines Auslandsaufenthaltes in mediterranem Klima auf den Gesundheitszustand der Gattin. Es müsse jedoch beachtet werden, dass nicht jeder auf ärztliches Anraten durchgeführte Kuraufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung führe. Der Begriff „Kur“ erfordere unter anderem ein bestimmtes unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen müssten zwangsläufig erwachsen, wobei an diesen Nachweis wegen der schwierigen Abgrenzung zu Erholungsreisen strenge Anforderungen zu stellen seien. Aus den obig angeführten Gründen seien somit die in den Jahren 2004 und 2005 erfolgten Kretaaufenthalte als Erholungsreisen einzustufen (z.B. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116 unter Hinweis auf VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Des Weiteren müsse die seitens des Bw. beantragte Korrektur der für das Jahr 2005 als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kilometergelder deshalb als unbegründet abgewiesen werden, weil die diesbezügliche versehentliche doppelte Geltendmachung bereits im Erstbescheid berichtigt worden sei.

Mit dem am 27. September 2006 innerhalb einer verlängerten Frist und somit rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurden die Berufungen insoweit eingeschränkt, als nunmehr lediglich die Anerkennung der Kuraufenthalte in Kreta begehrt wird. Unter Bezug auf die Ausführungen in den Berufungsvorentscheidungen wurde diesbezüglich sinngemäß ergänzend vorgebracht, hierbei handle es sich nicht um klassische Kuraufenthalte. Die betreffenden Reisen seien vielmehr wegen des positiven Einflusses des mediterranen Klimas auf die Erkrankung der Gattin des Bw. unternommen worden. Somit könne und müsse dieses Heilverfahren auch nicht durch eine ärztliche Aufsicht und Betreuung vor Ort durchgeführt werden. Details seien dem beiliegenden Attest des Herrn Dr. K. zu entnehmen. Zudem würden für Kuraufenthalte im Ausland von der VGKK generell keine Kosten übernommen. Weiters sei der in den Berufungsvorentscheidungen zum Ausdruck gekommene Eindruck, es habe sich bei den Reisen um Familienausflüge gehandelt, zwar nachvollziehbar; wie jedoch allgemein bekannt sei, seien für solche Reisen Preisreduktionen zu erzielen, wenn sie von mehreren Personen als Gruppe gebucht würden. Der Bw. habe sich stets bemüht, eine solche Gruppe zusammen zu bringen, was ihm allerdings nicht in jedem Jahr gelänge.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind darüber hinaus Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob Aufwendungen im Zusammenhang mit in den Jahren 2004 und 2005 unternommenen Kretareisen, die dem Bw. auf Grund der Krankheit seiner Gattin erwachsen waren, als außergewöhnliche Belastungen steuerliche Berücksichtigung finden können oder ob es sich hierbei um steuerlich nicht beachtliche Kosten der privaten Lebensführung handelt.

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurden die streitgegenständlichen Aufwendungen unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Kurkosten im Wesentlichen deshalb nicht anerkannt, weil die Meersalzbäder nicht unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführt wurden. Somit sei der Nachweis, inwieweit sich die „Kuraufenthalte“ von bloßen Erholungsreisen unterscheiden, nicht erbracht worden, weshalb sie steuerlich auch nicht berücksichtigt werden könnten.

Der Bw. wandte sich gegen die Qualifizierung der Kretaaufenthalte als Erholungsreisen mit dem Hinweis, gegenständlich handle es sich nicht um klassische Kuraufenthalte. Die betreffenden Reisen seien vielmehr wegen des positiven Einflusses des mediterranen Klimas auf die Erkrankung der Gattin des Bw. unternommen worden. Somit könne und müsse dieses Heilverfahren auch nicht durch eine ärztliche Aufsicht und Betreuung vor Ort durchgeführt werden. Details seien dem beiliegenden Attest des Herrn Dr. K. zu entnehmen. Zudem würden für Kuraufenthalte im Ausland von der VGKK generell keine Kosten übernommen.

In den seitens des Bw. im Berufungsverfahren beigebrachten zwei ärztlichen Attesten, die von einem Facharzt für Innere Medizin, Herrn Dr. G.K., erstellt wurden, wird das Folgende ausgeführt:

- Attest vom 9. April 2002:

„Die Gattin des Bw. leide seit 1976 an einer chronischen Polyarthrititis (Gelenksrheumatismus). Von der Polyarthrititis betroffen seien sämtliche Gelenke der oberen und unteren Extremitäten. Die Polyarthrititis habe zu einer Zerstörung der Fingergrundgelenke und der Handgelenke, der Hüftgelenke, der Kniegelenke sowie der Sprunggelenke und der Zehengelenke geführt. Auf Grund dieser Gelenksdestruktionen sei die Gattin des Bw. in ihrer Beweglichkeit massiv eingeschränkt, sodass sie für alltägliche Verrichtungen wie An- und Ausziehen sowie für die allermeisten Hausarbeiten auf die Hilfe anderer angewiesen sei. Die zerstörten Hüftgelenke hätten 1999 bzw. 2000 durch Prothesen ersetzt werden müssen.

Zur Therapie der chronischen Polyarthrititis erhalte die Gattin des Bw. regelmäßig Medikamente. Daneben seien therapeutische Maßnahmen wie Schwimmen, Sauna, Thermalbäder, physikalische Therapien mit Heilgymnastik und Massagen notwendig. Da es in der kalten Jahreszeit häufig zu einer Reaktivierung der Polyarthrititis komme, seien Aufenthalte im mediterranem Klima empfehlenswert.“

- Attest vom 26. September 2006

„Die Gattin des Bw. leide seit dem 23. Lebensjahr an einer schweren Form der primär chronischen Polyarthrititis. Diese Erkrankung habe sämtliche Gelenke der oberen und unteren Extremitäten befallen. Auf Grund des schweren Krankheitsverlaufes seien bei der Gattin des Bw. bereits sämtliche zur Behandlung der chronischen Polyarthrititis zugelassenen medikamentösen Therapien eingesetzt worden. Mit keiner dieser Behandlungen habe eine Vollremission, d.h. ein Stillstand der Erkrankung erreicht werden können. So sei es im Laufe der Jahre zu einer fortschreitenden Zerstörung der Gelenke der oberen und unteren Extremitäten gekommen, was im Jahre 1998 einen Ersatz des rechten Hüftgelenkes und 1999 einen Ersatz des linken Hüftgelenkes durch Gelenksprothesen erforderlich gemacht habe. Auf Anraten von Dr. K. habe die Gattin des Bw. außerdem namhafte Rheumatologen und

Institutionen konsultiert. Leider hätten auch dadurch keine nachhaltigen Therapieänderungen, welche den Krankheitsverlauf günstig beeinflusst hätten, erreicht werden können.

Nach dem heutigen Stand der Wissenschaft sei die primär chronische Polyarthrititis mit all den zur Verfügung stehenden Medikamenten nicht heilbar. Im günstigsten Fall könne eine Vollremission (Erkrankungsstillstand) erreicht werden. Dies sei jedoch nur bei Patienten zu erwarten, bei denen die Behandlung mit modernen Medikamenten innerhalb der ersten ein bis zwei Jahre nach Krankheitsbeginn eingesetzt habe. Liege der Erkrankungsbeginn dagegen wie bei der Gattin des Bw. bereits viele Jahre zurück, sei eine Vollremission nicht mehr zu erwarten. Somit liege das Ziel der Behandlung in diesem Falle im Erreichen einer Verlangsamung der Erkrankung und in der Linderung der Schmerzen.

Erfahrungsgemäß lasse sich bei Patienten mit primär chronischer Polyarthrititis durch den Aufenthalt in mediterranem Klima und täglich mehrfachem Baden im Meer eine deutliche Verbesserung erzielen. Im Allgemeinen nehme im Rahmen eines solchen Aufenthaltes die Krankheitsaktivität ab und damit würden auch die Gelenkschmerzen besser.

Es ergäbe sich daher für die Gattin des Bw. die Notwendigkeit, sich immer wieder in mediterranes Klima zu begeben um letztlich alle Behandlungsmöglichkeiten zur Linderung der Erkrankung auszuschöpfen. Es könne somit bestätigt werden, dass der Gesamtcharakter einer Kurreise in mediterranes Klima im Falle der Gattin des Bw. vorwiegend durch ihre Krankheit veranlasst sei. Auf Grund ihres krankheitsbestimmten Zustandes sei eine Reise jedoch ohne Begleitung nicht zumutbar.

Vergleichbar mit einem Kuraufenthalt einer an primär chronischer Polyarthrititis erkrankten Patientin im mediterranen Klima sei der Aufenthalt eines an Schuppenflechte erkrankten Menschen am Totem Meer. Auch diese Patienten würden an einer unheilbaren Erkrankung leiden und erführen durch den Aufenthalt am Totem Meer eine deutliche Linderung.

Eine Verschreibung solcher Kurreisen für die Gattin des Bw. sei bereits im ärztlichen Zeugnis des Dr. K. vom 9. April 2002 erfolgt. Die dortige Formulierung als „Empfehlung“ sei jedoch in Folge der Erkenntnis erfolgt, dass die VGKK für Kuraufenthalte im Ausland generell keine Zuschüsse gewähre und daher die Möglichkeiten hierfür von der Finanzierbarkeit durch den Patienten selbst abhängig seien.“

In Übereinstimmung mit den Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz in ihren Berufungsvorentscheidungen sieht es der unabhängige Finanzsenat insbesondere auf Grund der beigebrachten Atteste als erwiesen an, dass die Gattin des Bw. an nicht heilbarer chronischer Polyarthrititis leidet. Als feststehend wird weiters betrachtet, dass sich bei diesem Krankheitsbild durch den Aufenthalt in mediterranem Klima und täglich mehrfachem Baden im Meer eine deutliche Verbesserung erzielen lässt.

Notwendigkeiten aus medizinischer Sicht lassen jedoch nicht automatisch den Schluss zu, dass die 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 müssen diese nicht nur aus medizinischen Gründen erforderlich sein, sondern auch grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgen.

Nun wurde zwar aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates glaubhaft dargetan, dass die Kretaaufenthalte zur Linderung der chronischen Polyarthrititis der Gattin des Bw. nach medizinischen Grundsätzen erforderlich waren, weil die sonstigen Behandlungsformen wie Sauna, Thermalbäder, physikalische Therapien mit Heilgymnastik und Massagen keinen ausreichenden Erfolg gezeigt haben. Wie jedoch bereits in den Berufungsvorentscheidungen ausführlichst dargestellt wurde, handelte es sich bei den Kretaaufenthalten nach ihrem Gesamtcharakter nicht um Kurreisen mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung. Vielmehr war das gewählte Reiseziel ein beliebter Urlaubsort und auch bei dem gebuchten Hotel handelte es sich um keine spezielle medizinische Einrichtung, sondern um ein für jeden erholungssuchenden Urlauber zugängliches Domizil. Unterscheiden sich medizinisch indizierte Reisen aber nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht von Erholungsreisen, werden sie mangels ausreichender Abgrenzung von der steuerlich unbeachtlichen privaten Sphäre nach einhelliger Rechtsprechung nicht als zwangsläufig angesehen und können steuerlich nicht berücksichtigt werden (siehe dazu z.B. VwGH 22.02.2001, 98/15/0123: ärztlich verordneter Meeraufenthalt in Fuerteventura bei allergischer Bronchitis; UFSW 20.08.2003, RV/1023-W/03: ärztlich verordneter Meeraufenthalt in Ägypten bei chronischen Asthma bronchiale und Therapieresistenz; UFSL 29.04.2003, RV/1544-L/02: ärztlich verordneter Meeraufenthalt in Jesolo bei fortgeschrittener Krebserkrankung; UFSS 30.09.2004, RV/0239-S/04: ärztlich verordneter Meeraufenthalt in Grado bei Schuppenflechte;).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 17. November 2006