



GZ. RV/362-S/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **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**

Der Berufungswerber, ein Finanzbeamter, machte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 Aufwendungen für einen Kuraufenthalt in Montegrotto in der Höhe von 41.034,00 Schilling sowie diverse Selbstbehalte von medizinischen Leistungen in der Höhe von 12.151,80 Schilling als außergewöhnliche Belastung geltend. Das Finanzamt Salzburg-Stadt anerkannte diese mit

Einkommensteuerbescheid vom 9. März 2000. Dieser Bescheid wurde am 15. März 2001 von der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Geschäftsabteilung 9, gemäß § 299 Abs. 2 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, aufgehoben, da keine vor Kurantritt ausgestellte Verordnung oder Bewilligung dieser Kur vom Berufungswerber vorgelegt werden konnte. Nicht jede auf ärztliches Anraten oder aus medizinischen Gründen durchgeführte "Kurreise" führe zu außergewöhnlichen Belastungen. Von den anlässlich einer Erholungsreise angefallenen Kosten seien lediglich Behandlungs- und Kurmittelkosten abzugsfähig.

In dem daraufhin - am 10. April 2001 - erlassenen Einkommensteuerbescheid 1999 wurden von Seiten des Finanzamtes Salzburg-Stadt hinsichtlich der Aufwendungen für den Kuraufenthalt in Montegrotto nur 5.342,- Schilling (Behandlungskosten abzüglich Erstattung der Versicherungsanstalt Öffentlich Bediensteter) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, wodurch der gesetzliche Selbstbehalt nicht mehr überstiegen wurde. In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 machte der Berufungswerber wiederum Aufwendungen für einen Kuraufenthalt in Montegrotto in der Höhe von 42.722,- Schilling sowie diverse Selbstbehalte von medizinischen Leistungen in der Höhe von 32.468,- Schilling geltend. Im Einkommensteuerbescheid 2000 fanden diese Aufwendungen, mit der oben zitierten Begründung, ebenso keine Berücksichtigung.

Gegen diese Bescheide brachte der Berufungswerber das Rechtsmittel der Berufung ein. Aufgrund seines Krankheitsbildes sei er in den Jahren 1987, 1988, 1992, 1993, 1997 und 1998 zu Kuraufenthalten nach Montegrotto gefahren, welche von der Versicherungsanstalt Öffentlich Bediensteter (BVA) genehmigt worden wären. In den jeweiligen dazwischen liegenden drei Jahren (1989 bis 1991, 1994 bis 1996 und in den strittigen Jahren 1999 bis 2000) habe er medizinische Behandlungen verordnet bekommen (18 Fangobäder, 18 Spezialmassagen und 18 Thermalbäder mit Ozon). Für diese Verordnungen habe er stets vor Antritt der Kuraufenthalte in Montegrotto vom Chefarzt der BVA eine Bewilligung zwecks Gewährung eines Kostenersatzes eingeholt.

Somit seien sowohl die ärztliche Anordnung der medizinischen Behandlung als auch die Bewilligung des Kostenzuschusses der BVA zu diesen medizinischen Behandlungen durch den Direktionsarzt der BVA vor Antritt des Kuraufenthaltes in Montegrotto erfolgt. Diese geschilderte Vorgehensweise treffe für die beiden berufsgegenständlichen Jahre 1999 und 2000 zu. Zur Begründung der Abzugsfähigkeit der beantragten Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung wurde auf § 34 EStG 1998 sowie auf die entsprechenden Abschnitte der Lohnsteuerrichtlinien verwiesen.

Was die Abgrenzung zu einer Erholungsreise betreffe, argumentierte der Berufungswerber wie folgt: Er fahre seit 1987 regelmäßig zu Krankenaufenthalten nach Montegrotto. Die BVA bezahle innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren für zwei Jahre Kostenbeiträge in der Höhe von 220,- Schilling pro Tag, im Höchstausmaß von 23 Tagen pro Jahr, für bewilligte und tatsächlich konsumierte Tage innerhalb eines genehmigten Kuraufenthaltes. In den restlichen drei Jahren zwischen den genehmigten Kuraufenthalten fahre er aus medizinischen Überlegungen ebenfalls regelmäßig zu Krankenaufenthalten nach Montegrotto. Sein praktischer Arzt verordne ihm, genau in der gleichen Art und Weise wie bei Kuraufenthalten, die erforderlichen 18 Fangobäder, 18 Spezialmassagen und 18 Thermalbäder mit Ozon. Der Aufenthalt in Montegrotto, die angewendeten therapeutischen Behandlungen und deren medizinische Überwachung unter Aufsicht des Kurarztes gestalte sich in gleicher Art und Weise wie bei den Kuraufenthalten.

Der einzige Unterschied zu den Kuraufenthalten läge in der Art des Kostenzuschusses durch die BVA. Während die BVA für Kuraufenthalte einen täglichen Kostenzuschuss von 220,- Schilling vorsehe, leiste sie für Krankenaufenthalte im Ausland Kostenzuschüsse in Form von Ersatz der anfallenden Behandlungskosten, jeweils unter der Voraussetzung der Antragstellung und Bewilligung dieser verordneten Behandlungen durch den Direktionsarzt vor Antritt des Kur- bzw. Krankenaufenthaltes. Im konkreten Fall habe der Berufungswerber für seine Krankenaufenthalte in Montegrotto von der BVA 4.790,- Schilling im Jahr 1999 und 4.302,- Schilling im Jahr 2000 an Kostenersätzen erhalten.

Somit sei deutlich geworden, dass sich die Kuraufenthalte, welche von der Finanzverwaltung als abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG 1988 anerkannt werden, von den Krankenaufenthalten – beide würden von medizinischen Überlegungen getragen, beide müssten im Vorhinein beantragt und genehmigt werden, für beide habe er Kostenzuschüsse der BVA in etwa gleicher Höhe erhalten, die angewendeten therapeutischen Maßnahmen sowie deren medizinische Überwachung unter Aufsicht eines Kurarztes seien deckungsgleich, - in keiner Art und Weise unterscheiden würden.

Das Finanzamt legte die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 machte der Berufungswerber wiederum Aufwendungen für einen Kuraufenthalt in Montegrotto in der Höhe von 41.860,- Schilling sowie diverse Selbstbehalte von medizinischen Leistungen in der Höhe von 28.682,10 Schilling geltend. Im Einkommensteuerbescheid 2001 wurden von Seiten

des Finanzamtes Salzburg-Stadt hinsichtlich der Aufwendungen für den Kuraufenthalt in Montegrotto nur 6.061,- Schilling (Behandlungskosten abzüglich Erstattung von der Versicherungsanstalt Öffentlich Bediensteter) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, wodurch der gesetzliche Selbstbehalt nicht mehr überstiegen wurde.

In der daraufhin eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wurde im wesentlichen die Argumentation der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 wiederholt bzw. auf diese verwiesen. Das Finanzamt legte die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 ebenfalls ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

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

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

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein.

Gemäß 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 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Die Belastung beeinträchtigt gemäß Abs. 4 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

- |  |    |
|--|----|
| • höchstens 100 000 Schilling                      | 6% |
| • mehr als 100 000 Schilling bis 200 000 Schilling | 8% |

- mehr als 200 000 Schilling bis 500 000 Schilling 10%
- mehr als 500 000 Schilling 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt: - wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, - für jedes Kind (§ 106 EStG).

Gemäß Abs. 5 müssen, sofern im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG enthalten sind, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG, angesetzt werden.

Kurkosten können nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich ist (eine andere Behandlung also nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint) und
- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

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 sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden (vgl. VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Sind die Voraussetzungen gegeben, so können - soweit Angemessenheit vorliegt - abgezogen werden

- Aufenthaltskosten,
- Kosten für die medizinische Betreuung und Kurmittel,
- Fahrtkosten zum und vom Kurort,
- bei pflege- und hilfsbedürftigen Personen sowie Kindern die Aufwendungen für eine Begleitperson, nicht hingegen Aufwendungen für Begleitpersonen in anderen Fällen bzw. Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (vgl. VwGH 10.7.1959, 817/57; VwGH 4.10.1977, 2755/76).

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 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 (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthalts ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen 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.

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. das hg. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123). Der Berufungswerber hat zum Nachweis der Notwendigkeit des Kuraufenthalts kein ärztliches Zeugnis, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben hätte, vorgelegt. Die im Akt einliegenden Verschreibungen betreffen die Verabreichung von jeweils 18 Spezialmassagen, 18 Fangobädern und 18 Thermalbädern mit Ozon. Die vom Träger der gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Kostenersätze betreffen lediglich diese Bäder und Massagen, nicht jedoch die Kuraufenthalte.

Der Berufungswerber konnte somit keinen Nachweis erbringen, dass die geforderten Voraussetzungen durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung erfüllt wurden, aus der sich im Fall einer Kurreise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise

sowie das Reiseziel ergaben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen wurden. Es kann demzufolge im Ergebnis dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es die Aufwendungen für die genannten Reisen nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG behandelt hat.

In Entsprechung der obigen Ausführungen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen. da es dem Berufungswerber nicht gelungen ist nachzuweisen, dass ihm die Kosten der Aufenthalte in Montegrotto – dies betrifft nicht die Behandlungskosten als solche - zwangsläufig erwachsen sind, das heißt, dass er sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen konnte.

Salzburg, 8. März 2004