
Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, inXY, vom 14. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 7. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw), ein pensionierter Beamter, hat Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag und machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003 folgende außergewöhnliche Belastungen geltend:

Den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG für die eigene Behinderung von 30% sowie anstelle des Freibetrages eigene tatsächliche Kosten in Höhe von € 6.140,87. Für die Ehegattin den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG für eine Behinderung von 25% und den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung bei Gallenkrankheit.

Das Finanzamt forderte die Belege für die geltend gemachten Krankheitskosten an.

Im angefochtenen Bescheid wurden die Kosten für Selbstbehalte, Rezeptgebühren, Massagen, Hilfsmittel, etc. in Höhe von € 4.113,27 als tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung und der entsprechende Freibetrag gemäß §35 Abs. 3 EStG für die Ehegattin berücksichtigt.

Nicht anerkannt wurden die geltend gemachten Aufwendungen der Ehegatten für einen „Kuraufenthalt“ in Montegrotto/Italien vom 9.11. bis 16.11.2003.

Der Bw er hob fristgerecht Berufung und wendete ein, dass der Kuraufwand in Höhe von € 1.866,96 zu berücksichtigen sei, da er bereits vor Jahren eine ärztliche Bestätigung, dass jährliche Kuraufenthalte für ihn und seine Frau aus ärztlicher Sicht erforderlich seien, vorgelegt habe.

Mit Ergänzungersuchen vom Oktober 2004 wies das Finanzamt darauf hin, dass in der ärztlichen Bescheinigung vom 23.7.1999 bestätigt werde, dass regelmäßige Kuren für das Ehepaar aus medizinischen Gründen notwendig seien, und ersuchte um Vorlage eines ärztlichen Zeugnisses (Notwendigkeit, Dauer der Reise, Reiseziel), eine Bestätigung des Kurarztes über die erfolgten Anwendungen und Belege über die Aufenthaltskosten bzw. sonstigen Kosten.

Am 25. Oktober 2004 langte beim Finanzamt ein Schreiben von Dr. Z, Facharzt für Neurologie, ein. Darin wird ausgeführt, dass der Bw und seine Gattin bei ihm seit Jahren wegen progressiver Veränderung des Bewegungsapparates in Behandlung seien und über seine Empfehlung habe sich das Ehepaar im Jahr 2003 einer Kur in Montegrotto unterzogen. Die schmerzlindernde Wirkung des dortigen Thermalwassers und des Fangos seien medizinisch anerkannt und die Kur sei nach ärztlicher Anweisung und unter Aufsicht des Kurarztes erfolgt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und begründete dies damit, dass weder ein ärztliches Zeugnis über die Notwendigkeit, Dauer der Reise und Reiseziel, eine Bestätigung des Kurarztes über die erfolgten Anwendungen noch Belege über die Aufenthaltskosten bzw. sonstige Kosten vorgelegt wurden. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass eine Empfehlung im steuerlichen Sinne nicht ausreichend sei.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und vorgebracht, dass auf Grund des fortschreitenden Alters und des angegriffenen Gesundheitszustandes regelmäßige Kuren unerlässlich seien. Von der BVA werden zwei dreiwöchige Kuren innerhalb von 5 Jahren bezahlt oder es werde – wie bei Kuren in Abano/Montegrotto – ein Kurkostenbeitrag geleistet. Da sich der Bw eine dreiwöchige Kur in Montegrotto (ca. € 5.000,00) aber trotz Zuschuss nicht leisten könne, suche er für die von ihm selbst zu finanzierten Kuraufenthalte kostengünstige Angebote wie z.B. die Sonderwoche im Kurhotel D in Montegrotto. Die Kuren seien auch immer seit der Steuererklärung 1998 anerkannt worden.

Der Bw legte eine Rechnung des Kurhotels über „Halbpension und Kuren“ für 2 Personen für die Zeit vom 9.11. bis 16.11.2003 in Höhe von € 1.107,00 vor, ferner eine „Zusammenstellung

von Reisegebühren“ in der der Bw für den Aufenthalt in Montegrotto folgende Kosten geltend macht:

Tagesgebühren (Bw)	€ 175,58
Tagesgebühren (Ehegattin)	€ 175,58
2 x Halbpension und Kuren	€ 1.107,00
Kilometergelder 1120km x 0,365	€ 408,80
Summe	€ 1.866,96

Der Bw ersuchte diese „Kurkosten“ als Kosten der Heilbehandlung zu berücksichtigen und beantragte zusätzlich den Pauschalbetrag für die eigene Behinderung.

Im Dezember 2004 wurden gesonderte „Kur-Rechnungen“ über die im Gesamtpreis enthaltenen Anwendungen zum einen für die Gattin (1 ärztliche Untersuchung, 6 Fangopackungen, 6x Ozonzuschlag für Thermalbad, 6x Ganzkörpermassagen: Gesamtbetrag € 316,00) und zum anderen für den Bw (6x Ganzkörpermassagen: € 120,00) nachgereicht (Gesamtbetrag der beiden Rechnungen: € 436,00).

Das Finanzamt legte die Berufung mit dem Verwaltungsakt zur Entscheidung vor und beantragte, der Berufung betreffend Freibetrag für die Behinderung des Bw stattzugeben und im Übrigen abzuweisen. Eine telefonische Rücksprache ergab, dass der pauschale Freibetrag für die Krankendiätverpflegung der Ehegattin zu gewähren ist.

Aus den von der Berufungsbehörde durchgeführten Vorhalteverfahren ergeben sich folgende Umstände: Das Bundessozialamt hat für den Bw den Grad der Behinderung mit 60% seit 2002 und für die Gattin mit 70% ab 2005 festgestellt. Die Gattin erhält am 01.12.2005 und der Bw ab 01.03.2006 Pflegegeld nach der Stufe 2. Es wurde eine Ablichtung einer „Kur-Rechnung“ vorgelegt, die bei der BVA für den Aufenthalt vom 9.11. bis 16.11.2003 eingereicht wurde. Diese Rechnung lautet auf den Bw „und“ seine Gattin und weist einen Gesamtbetrag von (nur) € 375,00 aus. Die BVA hat demnach für folgende Anwendungen eine Ersatzleistung im Gesamtbetrag von € 164,45 geleistet: 1x Ärztliche Untersuchung, 6x Fangopackung, 6x Ganzkörpermassage, 6x Wasserheilgymnastik, 1x Fußreflex Therapie.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 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.

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur-) Aufenthalt 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 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. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, m.w.N.).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes 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 (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2002, 2000/15/0139).

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. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0109).

Der Bw 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. Das im Verwaltungsakt einliegende Schreiben des Facharztes empfiehlt eine Kur in Montegrotto, da die schmerzlindernde Wirkung des dortigen Thermalwassers und des Fangos medizinisch anerkannt seien.

Die vom Träger der gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Kostenersätze betreffen lediglich bestimmte Behandlungen, die ärztliche Untersuchung, Fangopackungen, Ganzkörpermassagen, Wasserheilgymnastik und eine Fußreflex-Therapie, nicht jedoch den Aufenthalt selbst. Auch in der - sehr allgemein gehaltenen – ärztlichen Empfehlung, dass

regelmäßige Kuren erforderlich seien, kommt nicht zum Ausdruck, dass im vorliegenden Fall die zweckmäßige Verabreichung der verordneten Therapien nicht am Wohnort des Beschwerdeführers bzw. in dessen Umgebung, sondern nur im Rahmen eines Kuraufenthalts möglich gewesen sei.

Ebenso wenig hat der Bw nachgewiesen, dass er sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und seine Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet hat.

Zu den vorgelegten Rechnungen des betreffenden Hotels in Montegrotto ist zudem anzumerken, dass über denselben Zeitraum zum einen 2 getrennte Rechnungen mit einem höheren Betrag (€ 436,00) und zum anderen eine gemeinsame – aber insgesamt niedrigere – Rechnung (€ 375,00) existiert, die beim Träger der Sozialversicherung eingereicht wurde.

Die Berufungsbehörde nimmt im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen an, dass dem beim Träger der Sozialversicherung eingereichten Beleg die stärkere Beweiskraft zukommt.

Die „*Kur-Rechnung*“ des Hotels bestätigt lediglich 1 ärztliche Untersuchung und dass bestimmte Behandlungen und Therapien im Schwefel-Thermalbecken im Hotelpreis inbegriffen sind. Dies genügt den strengen Nachweiserfordernissen zur steuerlichen Anerkennung von Kurkosten nicht. Dazu kommt, dass mit der Vorlage der Bestätigung des im Hotel in Montegrotto tätigen Arztes, wonach vom Beschwerdeführer und seiner Ehefrau in Anspruch genommene Kuranwendungen unter ärztlicher Aufsicht und Kontrolle erfolgt seien, noch kein Nachweis über eine insgesamt kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung erbracht wurde.

Es kann daher im Ergebnis dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es die Aufwendungen für die genannten Reisen (Fahrtkosten, Tagesgelder und Hotelkosten) nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 behandelt hat.

Anders stellt sich die Situation bei den Behandlungs- bzw. Kurmittelkosten dar, für die vom Sozialversicherungsträger Ersätze geleistet wurden.

§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 155/2002 lautet wie folgt:

„Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.“

Gemäß § 4 dieser Verordnung, BGBl. 1886/303, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Als Kosten der Heilbehandlung gelten z.B. Arztkosten, Spitalskosten, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass für den Bw im Streitjahr 2003 eine Erwerbsminderung von 60% und für seine Gattin eine von 25% besteht. Pflegegeld wird im Streitjahr noch keines bezogen.

Die im angefochtenen Bescheid unstrittigen Aufwendungen in Höhe von € 4.113,27 für Massagen, Rezeptgebühren etc. sowie die Kurmittelkosten in Höhe von € 375,00 abzüglich der Ersätze in Höhe von € 164,45, sohin € 210,55, stellen Kosten der Heilbehandlung im Sinne der oben zitierten Verordnung dar (Gesamtbetrag: € 4.323,82).

Für die Erwerbsminderung des Bw im Ausmaß von 60% ist gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 ein Freibetrag von € 294,00 anzusetzen. Die Mehraufwendungen für die von der Gattin einzuhaltene Diätverpflegung (Gallenkrankheit) werden gemäß § 3 Abs. 1 der oben zitierten Verordnung mit € 612,00 berücksichtigt.

Dem Berufungsbegehren war daher insgesamt teilweise statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 28. Juli 2006