



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Jonasch - Platzer - Grant Thornton, 1130 Wien, Auhofstraße 1/2/10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) leidet an schwerer chronischer Neurodermitis, die eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50 % bewirkt hat.

Im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2005 beantragte er unter anderem, die aus einem zehntägigen Kuraufenthalt in Griechenland erwachsenen Kosten in der Höhe von 2.446,43 € als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Das Finanzamt (FA) gewährte im Einkommensteuerbescheid vom 29. Oktober 2007 nebst dem Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 i.d.H. von 243,00 € auch Kosten für Medikamente und Heilmittel bzw. –behelfe i.d.H. von 1.031,00 € an, verwehrte ihm jedoch eine Anerkennung der besagten Kurkosten als außergewöhnliche Belastung. Begründend führte das FA aus, dass nur solche Kuraufenthalte, die aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich wären und unter ärztlicher Begleitung und Aussicht erfolgten, abzugsfähig seien. Im gegenständlichen Fall komme dem Meeraufenthalt in Griechenland allerdings vielmehr der Charakter einer Erholungsreise zu.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 26. November 2007 erläuterte der Bw., der Meeraufenthalt stehe im direkten Zusammenhang mit der langjährigen Neurodermitiserkrankung, sei aus medizinischen Gründen erforderlich und erfolge auf Grund einer ärztlichen Anordnung. Eine ärztliche Begleitung sei bei der spezifischen Krankheit des Bw. nicht erforderlich und würde nur unverhältnismäßig hohe unnötige Kosten verursachen. Weiters bestünde die Möglichkeit, vor Ort einen Arzt beizuziehen.

Das FA erließ am 23. Jänner 2008 daraufhin eine Berufungsvorentscheidung und wies mit dieser die Berufung als unbegründet ab. In seiner Begründung führte das FA aus, dass nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen erfolgte Kurreise zu einer außergewöhnlichen Belastung führe. Weiters sei der Begriff „Kur“ notwendigerweise mit einem unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführten Heilverfahren verknüpft. Hinsichtlich des Nachweises der Zwangsläufigkeit des Kuraufenthalts müssten strenge Anforderungen gestellt werden, die im konkreten Fall nicht erfüllt seien. Vielmehr sei die Kurreise nach ihrem Gesamtcharakter keine solche, da der Meeraufenthalt in Griechenland zur Hauptreisezeit absolviert worden sei und keine kurgeregelte Tages- und Freizeitgestaltung vorliege. Demnach liege hier ein steuerlich nicht berücksichtigungswürdiger Erholungsaufenthalt vor, wobei die Behörde nicht bestreite, dass sich die Reise positiv auf die Gesundheit des Bw. ausgewirkt habe.

In der Folge er hob der Bw. am 25. Februar 2008 erneut „Berufung“ und ersuchte um „Vorlage bei der zweiten Instanz“. Der Bw. betonte, dass bei Neurodermitis im Gegensatz zu anderen Kuraufenthalten eine laufende ärztliche Behandlung nicht erforderlich sei. Vielmehr sei der Meeresaufenthalt ärztlich verordnet und das Heilverfahren mit ihm besprochen worden. Ein für dieses Krankheitsbild kürmäig geregelter Aufenthalt mit Tages- und Freizeitgestaltung wie beispielsweise in Israel würde die Kosten nur vervielfachen, ohne zwangsläufig mit einem besseren Heilerfolg verbunden zu sein. Das Absolvieren des Kuraufenthaltes in der Hauptreisezeit liege einerseits am Auftreten der Krankheit in Schüben, und andererseits an der freiberuflichen Tätigkeit des Bw., die keinen anderen Reisezeitpunkt zuließ.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob Aufwendungen für einen zehntägigen „Kuraufenthalt“ in Griechenland eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG darstellen.

Unbestritten ist, dass der Bw. an schwerer chronischer Neurodermitis leidet.

Gemäß § 34 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen in Abzug zu bringen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Nach § 34 Abs. 6 fünfter Teilstrich EStG können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Der VwGH geht in ständiger Rechtsprechung von folgenden Voraussetzungen für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung aus:

- Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (vgl. etwa VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).
- Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, was so zu verstehen ist, dass die der Behandlung einer Krankheit unmittelbar dienende Reise zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint (vgl. VwGH 4.10.1977, 27/55/76, 2103/77, 2104/77).
- Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit des 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 aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).
- Bei der Reise muss es sich dem Gesamtcharakter nach um eine Kurreise mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung handeln. Insofern ist eine deutliche Abgrenzung zu einer bloßen Erholungsreise, die der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, erforderlich (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123, VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139, oder etwa das zur insoweit vergleichbaren Rechtslage ergangene Urteil des BFH, 12.6.1991, III, R 102/89, BStBl II 1991, 763).
- Der Steuerpflichtige ist für das Vorliegen der geforderten Voraussetzungen nachweispflichtig. Wegen der generell schwierigen Abgrenzung von Kurreisen und ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen, sind an die Nachweispflicht strenge Maßstäbe zu legen (VwGH 18.12.1973, 1792/72, VwGH 31.3.1998, 93/13/0192, VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Setzt man den Streitfall in Beziehung zur oben ausgeführten Rechtsprechung des VwGH so ergibt sich folgendes Bild:

Der vom Bw. durchgeführte Griechenlandaufenthalt lässt sich nicht unter den Begriff der „Kur“ subsumieren, da der Aufenthalt nicht unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung erfolgte. Auch das Argument eine ärztliche Betreuung sei bei Neurodermitis nicht erforderlich vermag nicht zu tragen. Es wird ja gar nicht bezweifelt, dass sich der Meeresaufenthalt positiv auf die Gesundheit des Bw. ausgewirkt hat, sondern bloß, dass im gegenständlichen Fall ein Kuraufenthalt vorliegt.

Dem Gesamtcharakter der Reise nach ist von einer bloßen Erholungsreise auszugehen. Es konnte keinerlei kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung nachgewiesen werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sich der Aufenthalt in keiner Weise von einem herkömmlichen Erholungsurlaub unterschieden habe.

Weiters ist zu erwähnen, dass der Bw. kein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, vorzulegen vermochte.

Zum einen wurden die der Behörde vorliegenden ärztlichen Schreiben nicht vor Antritt des Griechenlandaufenthalts erstellt, sondern sind mit dem 7. Jänner 2007 und dem 16. März 2008 datiert.

Zum anderen lässt sich aus ihnen eine Notwendigkeit nicht ablesen. So rät die den Bw. behandelnde Ärztin diesem zwar einen zweiwöchigen Meeraufenthalt an, die zwei Schreiben gestalten sich jedoch sehr allgemein. Auf ein genaues Reiseziel wird gar nicht eingegangen, ein Klimawechsel als positiv beschrieben und das Verhalten in der Sonne sei besprochen worden. Dass es andere und ebenso erfolgsversprechende Behandlungsmethoden und/oder – orte geben könnte, wird durch die Ärztin des Bw. nicht ausgeschlossen.

Es entspricht überdies der Steuergerechtigkeit, wenn vermieden wird, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seiner Erkrankung Aufwendungen der Lebensführung nach §§ 34 und 35 EStG steuerlich abzugsfähig machen kann, was unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die mangels einer Erkrankung gleichartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (sh. auch VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020, zum Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG).

Zusammenfassend ist nochmals festzuhalten, dass der Bw. der Nachweispflicht für die Zwangsläufigkeit der Reise, an die strenge Maßstäbe zu legen sind, nicht nachkommen konnte. Der Meeresaufenthalt in Griechenland war zwar für die Gesundheit des Bw. förderlich, ändert jedoch nichts an dem Umstand, dass es sich im gegenständlichen Fall um einen steu-

erlich nicht berücksichtigungsfähigen Erholungsaufenthalt handelt (sh. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120).

Wien, am 5. März 2009