



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 16

GZ. RV/2224-W/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W.,M-Gasse, vertreten durch Dr. Harald Ploy, Steuerberater, 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 11/21, vom 1. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 23. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist zu 40% erwerbsgemindert und beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2004 die im folgenden dargestellten Beträge als außergewöhnliche Belastung unter dem Titel "Kurkosten" ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen:

Quartier laut Rechnung	1.571,00
Essensausgaben für 41 Tage (54,00/Tag)	2.214,00

Fahrtspesen Wien-Bad Ischl-Wien (700 km) Quartier-Kurhaus und zurück (25 km/Tag * 41 Tage)	621,00
Summe	4.406,00
abzüglich Vergütung BVA	332,53
abzüglich Vergütung EA Versicherung	1.659,00
Gesamtkurkosten	2.414,47

Im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung wurde der geltend gemachte Betrag von € 2.414,47 als außergewöhnliche Belastung unter Abzug eines Selbstbehaltens von € 1.919,94 einkünftemindernd berücksichtigt.

In der dagegen erhobenen Berufung beantragte der Bw., die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Beträge ohne Abzug eines Selbstbehaltens in Ansatz zu bringen, da die Aufwendungen ausschließlich im Zusammenhang mit seiner Behinderung (40%) stünden. Einer der Berufung beigelegten ärztlichen Bestätigung ist zu entnehmen, dass der Bw. den Kuraufenthalt auf Grund der folgenden, vom Amtsarzt festgestellten Erkrankungen absolviert habe und die Therapien diesen Diagnosen entsprechend erfolgt seien:

chronische Bronchitis, schwere Depression mit Somatisierungstendenz, Osteoporose mit Bruch des ersten Lendenwirbels, Antikörpermangel

Auf Grund der Berufung wurde der angefochtene Bescheid zum Nachteil des Bw. dahingehend abgeändert, als lediglich ein Betrag von € 182,47 als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltens einkünftemindernd berücksichtigt wurde. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass Essensausgaben keine außergewöhnliche Belastung darstellen und sich die zu berücksichtigenden Kurkosten wie folgt zusammensetzen:

Quartier laut Rechnung	1.571,00
Fahrtspesen Wien-Bad Ischl-Wien (650 km) Quartier-Kurhaus und zurück (25 km/Tag * 41 Tage)	603,00
Summe	2.174,00
abzüglich Vergütung BVA	332,53
abzüglich Vergütung EA Versicherung	1.659,00

Gesamtkurkosten	182,47
-----------------	--------

Im Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte der Bw. die zusätzliche Berücksichtigung von Ausgaben für Essen in Höhe von 7x26,40 (insgesamt € 184,80). Es handle sich dabei um Mehraufwendungen für die Verpflegung außerhalb des Haushaltes.

Im Zuge der Vorlage der Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz beantragte das Finanzamt, auf Grund der Tatsache, dass von der BVA nur eine Kur von 21 Tagen bewilligt worden ist, die Quartierkosten nur für 21 Tage anzuerkennen und auch die Fahrtkosten Quartier – Kurhaus – Quartier nur für 21 Tage zu berücksichtigen, weshalb nach Berücksichtigung der Kostenersätze berücksichtigungsfähige Kurkosten von Null anfielen.

In weiterer Folge legte der Bw. unter Hinweis auf die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat die Bestätigung eines HNO-Facharztes vor, aus der hervorgeht, dass der Bw. wegen chronischer Schleimhauttrockenheit seit 20 Jahren auf Kur gehe und es sich bewährt habe, die Sole-Anwendungen nur jeden 2. Tag zu machen, weshalb sich der Kuraufenthalt auf 42 Tage verlängere.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung neben der Vorlage eines ärztlichen Gutachtens auch der Nachweis erbracht werden müssen, dass die Reise ihrem Gesamtcharakter nach ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung sei. In Anlehnung an diese Rechtsprechung wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass durch die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter die Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes von lediglich 21 Tagen nachgewiesen worden sei und ersucht, Bestätigungen des Kurarztes über die erfolgten Untersuchungen am Beginn und am Ende der Kur sowie den vom Kurarzt erstellten Therapieplan zur Einsichtnahme vorzulegen.

Darüber hinaus wurde die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter ersucht bekannt zu geben, welche Behandlungen dem Bw. in der Zeit vom 7.4.2004 bis 18.5.2004 tarifmäßig vergütet wurden.

In Beantwortung des oben erwähnten Ersuchschreibens wurde die Bestätigung eines HNO-Facharztes vorgelegt, der zu entnehmen ist, dass der Bw. am 9.4.2004 in seiner Ordination untersucht worden sei und eine Kurverordnung für eine Sole-Inhalationsbehandlung an der Kaiser-Therme in Bad Ischl erhalten habe. Auf Grund des geschwächten Immunsystems sei empfohlen worden, die Anwendung nur jeden zweiten Tag zu machen, um stärkere unerwünschte Schleimhautreaktionen zu vermeiden.

---

Die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter gab bekannt, dass dem Bw. in der Zeit vom 7.4.2004 bis 18.5.2004 20 Inhalationen tarifmäßig vergütet worden seien.

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

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bw. ist zu 40% erwerbsgemindert. Der Amtsarzt stellte folgende Diagnose:

chronische Bronchitis, schwere Depression mit Somatisierungstendenz, Osteoporose mit Bruch des ersten Lendenwirbels, Antikörpermangel

Mit Schreiben vom 12.1.2004 bewilligte die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter dem Bw. einen Kostenbeitrag zu einem Kuraufenthalt in Bad Ischl für 21 Tage.

Er erhielt folgende Kostenersätze:

1. Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter: € 332,53
2. EA Versicherung: € 1.659,00

Von der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter wurden dem Bw. in der Zeit vom 7.4.2004 bis 18.5.2004 im Rahmen seiner Kur 20 Inhalationen vergütet.

Dem Bw. wurde eine Sole-Inhalationsbehandlung verordnet und er erhielt jeden zweiten Tag eine derartige Behandlung.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die vom Bw. vorgelegten Unterlagen, die Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen 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.

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

- in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht,

- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig ist (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend 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 gesetzliche Sozialversicherung nachgewiesen werden (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

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 Erfolg versprechend 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 ua VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

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.

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. VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Vom Träger der gesetzlichen Sozialversicherung erhielt der Bw. einen Kostenbeitrag (Zuschuss für Unterkunft und Verpflegung) zum Kuraufenthalt in Bad Ischl für 21 Tage. Damit ist – den obigen Ausführungen entsprechend – der Nachweis als erbracht anzusehen, dass eine **Kur von 21 Tagen** zur Linderung der Krankheit des Bw. nachweislich notwendig ist. Die nach absolvierte Kur mit 29.12.2005 datierte Bestätigung des HNO-Facharztes Dr.K., dass es sich für den Bw. bewährt habe, die Sole-Anwendungen nur jeden 2 Tag zu machen, da bei

täglicher Anwendung es sogar zu einer Verschlechterung der Schleimhaut-Situation kommen könne, ist in Anbetracht der Tatsache, dass die Voraussetzungen der Notwendigkeit und Dauer des Kuraufenthaltes durch eine **vor** Antritt der Kur ausgestellte Bestätigung nachgewiesen werden müssen, nicht geeignet, die Notwendigkeit einer 42 Tage dauernden Kur zu beweisen.

Für die Anerkennung von Aufwendungen für einen Kuraufenthalt fordert der Verwaltungsgerichtshof darüber hinaus auch noch den Nachweis, dass die Kuranwendungen unter ärztlicher Kontrolle und Aufsicht erfolgen und die Tages- und Freizeitgestaltung insgesamt kurgemäß geregelt ist.

An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen aber wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (VwGH 18.12.1973, 1792/72). Angesichts des Umstandes, dass der Bw. während seines 42-tägigen Aufenthaltes in Bad Ischl nur 20 Sole-Inhalationsbehandlungen erhielt, keine kurärztliche Untersuchung am Ende der Kur nachgewiesen wurde und kein Therapieplan des Kurarztes, von dem allenfalls auf eine kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung zu schließen gewesen wäre, vorgelegt wurde, war der Nachweis für einen Kuraufenthalt im oben wiedergegebenen Sinn als nicht erbracht anzusehen.

Der im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Bestätigung des in Bad Ischl ansässigen HNO-Facharztes Dr.B., die datiert ist mit 16.6.2006, ist lediglich zu entnehmen, dass der Bw. eine Kurverordnung für eine Sole-Inhalationsbehandlung erhalten hat und ihm empfohlen wurde, die Anwendung auf Grund seines geschwächten Immunsystems nur jeden zweiten Tag zu machen; sie ist als solche nicht ausreichend, den geforderten Nachweis zu erbringen, da durch **eine** Behandlung nur jeden **zweiten** Tag die Tagesgestaltung nicht als kurgemäß im herkömmlichen Sinn angesehen werden kann.

Die Fragen, ob von den als außergewöhnliche Belastung beantragten Kurkosten ein Selbstbehalt in Abzug zu bringen ist, ob Essensaufwendungen für die ersten 7 Tage der Kur unter sinngemäßer Anwendung des Dienstreisebegriffes und der Judikatur zum Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen sind, konnte in Anbetracht der obigen Ausführungen dahingestellt bleiben.

Die Berufung war daher abzuweisen und der angefochtene Bescheid dahin gehend abzuändern, als die Kurkosten nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen waren.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. Juli 2006