



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 30. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 19. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	24.078,98 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	5.581,40 € -6.726,48 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-1.145,08 €

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

Entscheidungsgründe

In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 machte der Berufungswerber (im Folgenden kurz Bw.) u.a. außergewöhnliche Belastungen bei einer vorliegenden Behinderung unter der Position „Ausgaben für Hilfsmittel bzw. Kosten der Heilbehandlung“ (KZ 476) in Höhe von 1.800,00 €, sowie unter der Position „Allfällige

pflegebedingte Geldleistungen unter Abzug einer anteiligen Haushaltsersparsnis (KZ 439) in Höhe von 2.499,51 € geltend. In der Folge erging vom Finanzamt mit 5.3.2007 der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006, und setzte darin eine Gutschrift in Höhe von 1.618,95 € fest. Mit 19.6.2007 hob das Finanzamt seinen Bescheid vom 5.3.2007 gem. § 299 BAO auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid für das vorgenannte Jahr. Die Neuberechnung ergab eine Gutschrift von 1.180,07 €, wobei das Finanzamt den vom Bw. erklärten Betrag in Höhe von 2.499,51 € an außergewöhnlichen Belastungen unberücksichtigt ließ.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die, mit Schreiben vom 30.6.2007 eingebrachte Berufung des Bw. Im laufenden Berufungsverfahren forderte die Abgabenbehörde I. Instanz den Bw. auf, sämtliche Belege betreffend die von ihm geltend gemachten „außergewöhnlichen Belastungen“ dem Finanzamt vorzulegen. Unter Berücksichtigung der, vom Bw. in der Folge der Abgabenbehörde übermittelten Unterlagen erging vom Finanzamt mit 3.8.2007 eine Berufungsvorentscheidung und änderte dabei den Bescheid vom 19.6.2007 dahingehend ab, dass es lediglich nachgewiesene Kosten aus der resultierenden eigenen Behinderung nach der VO über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 806,59 € anerkannte. Die Steuergutschrift für das Jahr 2006 wurde dabei auf 749,59 € reduziert. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt dazu aus, dass Aufwendungen für eine Infrarotkabine, die Kosten für einen einwöchigen „Wellnessurlaub“ in A., sowie die Kosten für eine private Kurbegleitung, Kosten der privaten Lebensführung darstellen würden, und somit keine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erfolgen habe können.

In der Eingabe vom 29.8.2007 an das Finanzamt, welche gem. § 276 Abs. 2 BAO als Vorlageantrag zu werten ist, bringt der Bw. im Wesentlichen ergänzend vor, dass betreffend die Infrarotkabine die Behörde diese Kosten bereits in ihren Bescheiden vom 5.3.2007 bzw. 19.6.2007 anerkannt habe. Im Bescheid vom 3.8.2007 ändere die Abgabenbehörde unverständlichweise ihre Meinung. Die Reparatur des Tepidariums führe keineswegs zu einer Vermögensumschichtung. Im Übrigen sei der Ankauf dieser Kabine vom behandelnden Arzt des Bw. angeraten worden, um eine Verschlechterung seines Gesundheitszustandes zu verzögern.

Zum „Wellnessurlaub“ bringt der Bw. in dieser Eingabe vor, dass auf Grund seines gesundheitlichen Zustandes laufend Therapien vorzunehmen seien, welche seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen würde. Es sei daher nicht angebracht, bei diesen Kosten von solchen einer privaten Lebensführung auszugehen. Betreffend den Kuraufenthalt in B. führt der Bw. aus, dass der Chefarzt der Krankenkasse verschiedene Therapien in der genannten Kuranstalt bewilligt hätte. Die Gattin des Bw. habe von der Versicherungsanstalt eine Kur bewilligt bekommen. Aus Kostengründen sei daher ein

gemeinsamer Aufenthalt in B. – somit vom Bw. mit seiner Gattin - erfolgt. Von der Kurverwaltung sei für die Person des Bw. – da ihm keine Kurbewilligung vorgelegen wäre – die Bezeichnung als Begleitperson bei der Rechnungslegung gewählt worden. Überdies hätte der Bw. ohne Unterkunft erhöhte Fahrtkosten zu tragen gehabt.

Ergänzend übermittelte der Bw. der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 9.10.2007 eine Ablichtung des Antrages für seine Person auf einen Kuraufenthalt in B., eine Bestätigung von Dr. C. in der der genannte Kuraufenthalt ärztlich empfohlen wird, einen Therapieplan im Kurzentrum B., eine Bestätigung der Krankenkasse betreffend die Erstattung von Behandlungskosten in Höhe von 208,58 € für den Aufenthalt in B., sowie eine Bestätigung von Dr. C. in der die Benutzung einer Infrarotwärmekabine zur Behandlung der beim Bw. vorliegenden gesundheitlichen Beschwerden empfohlen wird.

Dem Bw. wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates (kurz UFS) vom 10.10.2008 das Ergebnis der Beweisaufnahme sowie der behördlich angenommene Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und ihm gleichzeitig die Gelegenheit zur Gegenäußerung eingeräumt. Eine Stellungnahme langte innerhalb der vom UFS gesetzten Frist bzw. bis zum Ergehen der Berufungsentscheidung nicht ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind bei dem nunmehr vor dem UFS anhängigen Verfahren, die vom Bw. erklärten, jedoch vom Finanzamt nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannten Kosten für die Erneuerung der Heizpaneele für die Infrarotkabine, die Aufwendungen für den Aufenthalt im Wellnesshotel D. in A. vom 3.9 bis 9.9.06, sowie die für den Bw. entstandenen Ausgaben in Höhe von 1.086,00 € für einen gemeinsamen Aufenthalt mit seiner Gattin im Kurzentrum B.. Aus den rechtlichen Bestimmungen des § 34 EStG (Einkommensteuergesetz) ergeben sich für einen Abzug von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung das Vorliegen folgender Voraussetzungen:

1. Die Aufwendungen dürfen ihrer Art nach weder Betriebsausgaben oder Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988 letzter Satz).
2. Die Belastung muss eine außergewöhnliche sein, dh. Sie muss höher sein als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2).
3. Die Belastung muss zwangsläufig erwachsen. Dies ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3). Zwangsläufigkeit ist insbesondere nicht anzunehmen, wenn sich die außergewöhnliche Belastung als Folge eines Verhaltens darstellt, zu dem

sich der Steuerpflichtige freiwillig entschlossen hat. Der Grundsatz findet seine Grenze dort, wo nach dem Urteil vernünftig denkender Menschen ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen Ursache und schließlicher Folge nicht mehr gegeben ist.

4. Die Aufwendungen müssen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen.

5. Es muss sich um Aufwendungen handeln, die zu einer endgültigen Belastung des Steuerpflichtigen, somit zu einer Vermögensminderung führen. Aufwendungen, die lediglich eine Vermögensumschichtung zur Folge haben (etwa der Erwerb von sonstigen Wirtschaftsgütern), denen somit ein entsprechender Gegenwert gegenübersteht, können nicht abgezogen werden (Gegenwertlehre; zB VwGH 18.2.1986, 85/14/0132; 22.10.1996, 92/14/0172).

Alle vorstehenden Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Im Einzelnen ist zu den vom Finanzamt bislang nicht anerkannten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung Nachstehendes auszuführen:

1) Infrarotkabine:

Unter " Belastung " im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Von einem derartigen verlorenen Aufwand kann dann keine Rede sein, wenn der Aufwand zu einem Vermögens- bzw. Gegenwert führt. Es handelt sich dabei um eine bloße Vermögensumschichtung, die nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden kann (vgl Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer 1988, III C, Kommentar zu § 34 und die dort zitierten Erk d VwGH).

Der Gegenwertgedanke kann aus Gründen der steuerlichen Gleichmäßigkeit und der sozialen Gerechtigkeit nur beschränkt auf einen engen Kreis besonders schwer wiegender, aus dem normalen Geschehensablauf weit herausragender Ereignisse (zB Katastrophenschäden) außer Acht gelassen werden. Derartige Umstände sind jedoch im ho. anhängigen Berufungsfall nicht erkennbar.

Eine weitere Ausnahme von der Gegenwerttheorie sieht der Verwaltungsgerichtshof zudem nur in jenen besonderen Fällen vor, in denen Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer speziellen Beschaffenheit (zB Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Dies gilt im Übrigen auch für bestimmte Herstellungsaufwendungen, wie zB für den Einbau eines Aufzuges in ein bloß einstöckiges Einfamilienhaus eines Schwerstbehinderten

(VwGH 5.12.1973, 817/73; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172; VfGH 17.12.1982, B 220/81).

Da die strittigen Kosten bereits anlässlich der Anschaffung der Infrarotwärmekabine zu einer Vermögensumschichtung geführt haben und auch weder zwangsläufig noch außergewöhnlich erwachsen sind, würde folglich eine Anerkennung der nunmehr gegenständlichen Reparaturkosten zu einer nicht vertretbaren steuerlichen Berücksichtigung von Kosten der Lebenshaltung führen, die mit dem Sinn und Zweck des § 34 EStG 1988 nicht vereinbar ist. Überdies ist generell betreffend die Infrarotkabine anzuführen, dass eine solche auch für andere Personen als für den Bw. einen Nutzen darstellen kann. Es ist Allgemein bekannt, dass derartige Kabinen sich generell positiv auf Wohlbefinden und Gesundheit auswirken und darüberhinaus ein breites Anwendungsspektrum aufweisen. Bekanntlich stellt Infrarotwärme ein altbewährtes Hausmittel gegen eine Vielzahl von Krankheiten dar. Nach der vorliegenden Aktenlage liegt zudem im gegenständlichen Fall auch keine ärztliche Anordnung für die Anschaffung einer Infrarotkabine vor. Vielmehr ergibt sich aus der vom Bw. vorgelegten und am 11.9.2007 ausgestellten Bestätigung von Dr. C. lediglich eine Empfehlung zur Benutzung einer solchen. Ein positiver Effekt einer Infrarottherapie für die Person des Bw. wird vom UFS keinesfalls in Abrede gestellt, jedoch vermag der vorliegende Sachverhalt keine – wie vom Gesetz gefordert – Zwangsläufigkeit zu begründen. Demnach scheidet eine Anerkennung der vom Bw. erklärten Aufwendungen in Höhe von 1.800 € als außergewöhnliche Belastung aus.

2) Wellnessurlaub:

Kurkosten können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht, aus medizinischen Gründen erforderlich ist und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt.

Diese Voraussetzungen können durch eine (vor Antritt der Kur) ausgestellte ärztliche Bestätigung oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden. Sind die Voraussetzungen gegeben, so können - soweit *Angemessenheit* vorliegt - die Aufenthaltskosten sowie die Fahrtkosten zum und vom Kurort abgezogen werden (siehe auch Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, § 34 Tz 903). Weiters ist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 25. 4. 2002, ZI. 2000/15/0139, zu verweisen, worin das Höchstgericht Folgendes feststellt: "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 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. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Reise ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. ...

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.

Es ist unbestritten, dass im bisherigen Verfahren betreffend den Aufenthalt im Wellnesshotel D. keine Nachweise, aus welchen sich die Notwendigkeit der Kur, der Kurort sowie die Dauer der Kur ergeben, im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung für diesen Aufenthalt vom 3.9. bis 9.9.2006 vorliegen. Außerdem ist bei einer Aufenthaltsdauer von sieben Tagen keinesfalls von einem „Kuraufenthalt“ auszugehen, zumal ein solcher eine gewisse Mindestdauer impliziert. Dies deshalb, da sich aus medizinischer Sicht nur durch ein länger andauerndes Anwendungsprogramm ein nachhaltiger Heilungserfolg erwarten lässt. Den daraus resultierenden strittigen Aufwendungen mangelt es daher offensichtlich an der Zwangsläufigkeit. Darüber hinaus fehlt aber auch das Erfordernis der Außergewöhnlichkeit, erfreuen sich doch Hotelarrangements mit sogenannten Wohlfühlangeboten einer großen allgemeinen Nachfrage. Folglich ist die Anerkennung eines Betrages in Höhe von 744,26 € (lt. der vom Bw. dem Finanzamt übermittelten Aufstellung) zu verwehren.

3) „Kuraufenthalt“ B.:

Wie der Berufungseingabe des Bw. vom 29.8.2007 zu entnehmen ist, handelt es sich beim gegenständlichen Kuraufenthalt um einen solchen, der zwar seiner Gattin jedoch nicht dem Bw. bewilligt wurde. Aus Kostengründen sei jedoch vom Bw. ein gemeinsamer Aufenthalt mit seiner Gattin gewählt worden, wobei schließlich vom Kurzentrum für die Person des Bw. in der Rechnung vom 2.5.2006 der Ausdruck „Begleitperson“ gewählt worden sei. Aus diesem Grund ging auch die Abgabenbehörde I. Instanz bislang davon aus, dass der Bw. eine Berücksichtigung der angefallenen Kosten im Rahmen einer außergewöhnlichen Belastung für sich als Begleitperson begehre, was folglich zur Nichtanerkennung dieser Kosten durch das Finanzamt führte. Nach den vom Bw. im Rahmen des weiteren Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen ergibt sich jedoch, dass dieser eine Berücksichtigung der angefallenen, für den zwar nicht durch die Versicherungsanstalt bewilligten „Kuraufenthalt in B.“ als Mehraufwendungen in Folge einer vorliegenden, eigenen Behinderung anstrebe. Diesbezüglich legte der Bw. ergänzend u.a. eine Ablichtung des ärztlich bestätigten Antrages für die Versicherungsanstalt auf Bewilligung der gegenständlichen Kur für seine Person, einen Therapieplan sowie eine Bestätigung der Krankenkasse über die erfolgte Erstattung von

Kosten der Krankenbehandlung vor. Auch ergaben ho. durchgeführte Ermittlungen, dass für den Bw. ein Grad der Behinderung in Höhe von 50% für das gegenständliche Veranlagungsjahr festgestellt wurde. Folglich liegen grundsätzlich jene Voraussetzungen (nämlich eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung die den streitgegenständlichen „Kuraufenthalt“ sowie das Reiseziel enthält, sowie weiters eine Bestätigung der Krankenkasse über die tlw. erfolgte Erstattung der aufgewendeten Krankenbehandlungskosten, ein mittels Therapieplan nachgewiesener kurgemäßer Tagesablauf) vor, um diese Aufwendungen für den Kuraufenthalt in B. als außergewöhnliche Belastung berücksichtigen zu können. Lt. der, vom Bw. dem Finanzamt übermittelten Aufstellung ergeben sich für diesen Aufenthalt 948,66 € an Unterkunftskosten abzüglich einer bereits in diesem Betrag berücksichtigten Haushaltsersparnis, Therapiekosten abzüglich des Kostenersatzes durch die Krankenkasse in Höhe von 286,42 € und 121,82 € an Fahrtkosten. Betreffend der Aufenthaltskosten sind jene in der Rechnung vom 2.5.2006 aufscheinenden Kosten für „Bademantel 3 Wochen“ in Höhe von 36,00 € in Abzug zu bringen, da dieser Aufwand die Voraussetzung einer Zwangsläufigkeit nicht erfüllt. Demnach konnten, abweichend zu den Angaben des Bw., Aufwendungen für die Unterkunft lediglich von 912,66 € für den Kuraufenthalt in B. als außergewöhnliche Belastung zum Ansatz gebracht werden. Es war daher, wie im Spruch ausgeführt, zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 10. November 2008