



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des St J, geb. xx.xx.xxxx, 0001 O bei S, H00, vom 14. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 23. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) **2008** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte in seiner Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 unter anderem die Anerkennung von Kosten in Höhe von 3.954,76 € für einen sechs-wöchigen Meeraufenthalt in Patras in Griechenland.

Der Bw hat eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 60% und bekommt einen pauschalen Freibetrag für seine Zuckerkrankheit. Die Aufenthaltskosten in Griechenland beantragte er unter dem Titel Kurkosten als außergewöhnliche Belastung. Der Bw hat seinem Antrag einen Arztbrief vom 06. März 2008 von der Fachärztein für Hautkrankheiten, Dr.MHK, von A an die Gebietskrankenkasse in Vöcklabruck mit folgendem Inhalt beigelegt: *"Der Patient, St J , ist in meiner Ordination in Behandlung. Diagnose: Psoriasis vulgaris; Therapie: Nerifortemischsalbe, Pflege, UV-Bestrahlung. Eine Mittelmeertherapie wäre für diesen Patienten zu empfehlen, da es schon einmal nach bereits durchgeführter Therapie zu einer deutlichen Besserung des Hautzustandes gekommen ist. Wir ersuchen Sie um Kostenübernahme."*

Das Finanzamt (FA) gewährte im Einkommensteuerbescheid vom 23. Juni 2009 den Freibetrag wegen der eigenen Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idH von 294,- €, einen Pauschbetrag für die Zuckerkrankheit von 840,- € und Kosten für Physiotherapie, Rezeptgebühren etc. iHv 755,54 €. Die Kosten für eine Zahnarztrechnung iHv 1.255,- € wurden anerkannt, lagen aber unter dem Selbstbehalt für die außergewöhnliche Belastung. Weiters verwehrte das FA dem Bw die Anerkennung der Kurkosten. Begründend führte das FA aus, dass Auslandsreisen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukomme, nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung seien.

In der fristgerecht erhobenen Berufung vom 14. Juli 2009 gab der Bw an, dass der 2008 durchgeführte Auslandsaufenthalt am Mittelmeer nicht der Erholung diente, sondern vorwiegend der Abheilung seiner Hautkrankheit (Psoriasis = Schuppenflechte) bzw. auch zur Linderung seines seit 2003 bestehenden Tinnitus, weswegen er 2007 mit 57 Jahren in die Berufsunfähigkeitspension gehen musste.

Das FA verfasste mit Datum 26. August 2009 einen Vorhalt an den Bw mit folgendem Ergänzungersuchen:

"Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob Aufwendungen für einen Auslandsaufenthalt Kurkosten und damit außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG oder Aufwendungen der Lebensführung gemäß § 20 EStG darstellen.

Weiters sind in diesem Zusammenhang die betreffenden Belege sowie sonstige Unterlagen und Nachweise über die Dauer und Ort der Kur, Formen der Behandlungen, ärztliche Untersuchungen (Einleitungs- und Schlussuntersuchungen), ärztliches Attest vor Antritt der Kur, sonstige etwaige Beweise über Heilerfolge bzw. Preisgünstigkeit des Auslandskuraufenthaltes (Vergleich mit Inlandskuraufenthalt) nachzureichen."

Mit Schreiben vom 22. September 2009 erteilte der Bw im Wesentlichen folgende Antworten: Es handle sich eindeutig um Kurkosten, da seine Krankheit (Schuppenflechte) in Österreich nicht sinnvoll behandelt werden könne (Bestrahlungen in Bad Goisern hätten keine nachhaltige Besserung gebracht). Unterlagen der Therapie können auf Grund der Begebenheiten in Griechenland nicht vorgelegt werden. Behandlungsform: Salzwasser und Sonnenbestrahlung. Ärztliche Atteste: Einleitungs- bzw. Schlussuntersuchung gebe es keine; Erfolgsnachweis siehe Arztbrief. Kosten: Eine Eigenbehandlung am Mittelmeer sei für den Betroffenen sowie für den Kurkostenträger (PVA) wesentlich günstiger. Dauer der Behandlung: 6 Wochen, Kosten: Gesamt 3.964,76 €.

Mit Vorlagebericht vom 24. September 2009 legte das FA die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob Aufwendungen für einen Auslandsaufenthalt Kurkosten und damit außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 darstellen oder ob diese Aufwendungen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung sind.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Der Berufungswerber hat sich im Jahr 2008 laut seinen Angaben sechs Wochen in Griechenland am Peloponnes in Patras aufgehalten, um mit Salzwasser und Sonnenbestrahlung eine Eigenbehandlung seiner Schuppenflechte vorzunehmen. Für diesen Aufenthalt machte er einen Betrag von 3.954,76 € steuerlich geltend.

Es wurden vom Bw auf Vorhalt des Finanzamtes weder Belege vom Aufenthalt, noch zur Therapie, noch irgendwelche ärztliche Atteste zu einer Einleitungs- bzw. Abschlussuntersuchung von diesem Aufenthalt vorgelegt.

Es wurde vom Bw auch nichts vorgelegt, das darauf hinweisen würde, dass die Gebietskrankenkasse in Vöcklabruck eine Kur bewilligt hätte oder irgendeinen Kurbeitrag geleistet hätte.

Beweiswürdigung:

Der Unabhängige Finanzsenat sieht es auf Grund des beigebrachten Arztbriefes vom 06. März 2008 als erwiesen an, dass der Bw an der Krankheit Psoriasis vulgaris = Schuppenflechte leidet. Für das Krankheitsbild des Bw lässt sich laut Arztbrief durch den Aufenthalt im mediterranen Klima sicher eine deutliche Verbesserung erzielen.

Rechtlich ist auszuführen:

Gemäß **§ 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988** 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),
- 2) Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3),
- 3) Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

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

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 beträgt der Freibetrag bei einer mindestens 60%igen Minderung der Erwerbsfähigkeit 294,00 € jährlich.

Neben dem Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Kürzung um den Selbstbehalt können nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (z.B. Arztkosten, Spitalskosten, Therapiekosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren im nachgewiesenen Ausmaß geltend gemacht 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 Erfolg versprechend 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 beihilfrechtlicher 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).

Für die Erfüllung dieser Voraussetzung hat der Pflichtige nachzuweisen, dass er sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und seine Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet hat.

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. Zu dem kurmäßig geregelten Tagesablauf gehört vor allem eine laufende ärztliche Kontrolle am Kurort (siehe auch UFS 12.11.2003, RV/0238-G/02). Diese liegt nicht vor.

Es wird zwar nicht bezweifelt, dass sich der Meeresaufenthalt positiv auf die Gesundheit des Bw ausgewirkt hat, sondern bloß, dass im gegenständlichen Fall ein Kuraufenthalt entsprechend den für Kuraufenthalte entwickelten Voraussetzungen vorliegt.

Dem Gesamtcharakter der Reise nach ist von einer bloßen **Erholungsreise** auszugehen. Es konnte keinerlei kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung nachgewiesen werden. Der Bw konnte weder Unterlagen zu einer Therapie vorlegen, noch überhaupt irgendeinen Beleg über die Kosten oder einen Arztbesuch vor Ort. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sich der Aufenthalt in keiner Weise von einem herkömmlichen Erholungsurwahl unterscheiden hat.

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. Die Hautärztin hat lediglich im März 2008 darauf hingewiesen, dass eine Mittelmeertherapie zu empfehlen wäre. Dabei handelt es sich nur um ein allgemeines Schreiben mit einer Empfehlung ohne Angabe zu einer Reisedauer oder einem Reiseziel.

Das Argument des Bw, dass eine Eigenbehandlung am Mittelmeer günstiger für den Sozialversicherungsträger sei, ist keine steuerlich relevante Voraussetzung für die Anerkennung von Kurkosten. Auch wenn sich beim Krankheitsbild des Bw die gesundheitlichen Beeinträchtigungen in Österreich nach Meinung des Bw nicht sinnvoll behandeln lassen, kann eine Reise nach Patras nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn der Aufenthalt nicht mit einer nachweisbar kürmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung und mit ärztlicher Aufsicht verbunden war.

Es widerspricht jeder Steuergerechtigkeit, wenn zugelassen würde, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seiner Erkrankung ohne Erfüllung aller sich aus Gesetz und Rechtsprechung zu den Kurkosten entwickelten Voraussetzungen Aufwendungen der Lebensführung nach §§ 34 und 35 EStG 1988 steuerlich abzugsfähig machen könnte. Das wäre unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die mangels Erkrankung gleichartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen (siehe auch VwGH 22.02.2007, 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. Es wurde vom Bw nicht ein einziger nachvollziehbarer Aufwandsbeleg betreffend der Kosten vorgelegt.

Der Meeresaufenthalt in Griechenland mag zwar für die Gesundheit des Bw. förderlich gewesen sein, ändert jedoch nichts an dem Umstand, dass es sich im gegenständlichen Fall mangels Erfüllung der steuerlichen Nachweispflicht für die Kuraufwendungen nur um einen steuerlich nicht berücksichtigungsfähigen **Erholungsaufenthalt** handelte (siehe VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120 und VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. April 2010