



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., K.straße, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 vom 24.2.2009 beantragte der Bw. unter der KZ 476 die Berücksichtigung von € 879,96 als außergewöhnliche Belastung bei Behinderung. Der Grad der Behinderung wurde mit 50 % angegeben. Gegen den daraufhin am 13. März 2009 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wurde mit Schriftsatz vom 25.3.2009 fristgerecht berufen und zur Begründung ausgeführt, dass versehentlich der pauschale Freibetrag für Diätverpflegung M nicht angekreuzt worden sei. In der daraufhin am 14. Mai 2009 ergangenen Berufungsvorentscheidung wurde zwar dieser Pauschalbetrag in Höhe von € 504,00 berücksichtigt. Die in der ursprünglichen Erklärung unter der KZ 476 als nichtregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der

Heilbehandlung angeführten Aufwendungen jedoch nur mehr im Ausmaß von € 142,16. Wie sich aus der im Akt erliegenden Aufstellung des Bw. ergibt, handelt es sich dabei im Wesentlichen um Rezeptgebühren. Als nicht regelmäßig anfallende Kosten der Heilbehandlung aufgrund eigener Behinderung wurden in der ursprünglichen Erklärung auch Kosten für einen Kuraufenthalt im Heilbad Bojnice in Höhe von € 819,00 abzüglich einer von der Betriebskrankenkasse der Wiener Verkehrsbetriebe gewährten Kostenerstattung in Höhe von € 81,30 geltend gemacht. Folgende Unterlagen hinsichtlich des „Kuraufenthaltes“ wurden vom Bw. vorgelegt.

1. Eine Verordnung zur physikalischen Behandlung, ausgestellt von einem Arzt für Allgemeinmedizin am 20.10.2008.

Unter „Anzahl und Art der Behandlungen“ wurde vermerkt: 10 x Parafango, Teilmassage, HG Rücken in Heilbad Bojnice. Diese Verordnung musste der Bw. offensichtlich vom Chefarzt der Betriebskrankenkasse der Wiener Verkehrsbetriebe bewilligen lassen. Auf dem Verordnungsschein befindet sich nämlich ein Stempel vom 23. Oktober 2008 und ein Handzeichen sowie die Stempel „anerkannt“ und „Nur Kurmittel“. Daneben wurde handschriftlich angemerkt: „6 x Wassergymnastik, 6 x Gruppengymnastik, 6 x Massage, 6 x Parafango“

2. Die Buchungsbestätigung der Reise nach Bojnice vom 2.11.2008 bis 16.11.2008

Die Gesamtkosten von € 1.638,00 verteilen sich je zur Hälfte auf den Bw. und seine ebenfalls mitreisende Gattin. Die Kosten für eine Person belaufen sich auf € 742,00 für die Kurbuchung, € 15,00 für die Bearbeitungsgebühr sowie den Transfer in Höhe von € 82,00 (es wurde ein Nachlass von € 40,00 gewährt).

3. Ein Anwendungsplan für die Zeit vom 2.11. bis 16.11.

Folgende Behandlungen wurden angeführt: BTL 2, Gasspritzen 4 x, Wassergymnastik 6x, Inhalationskur 6 x, klassische Teilmassage 6 x, Parafango 6 x, Parafin 4 x, Reflexzonenmassage 4 x, Reflexdusche 4 x, Sauna 4 x, Gymnastik 6 x, Sprudel für Beine 4 x, Whirlpool 6 x und Schwimmen im Heilbad 4 x. Diese Behandlungen verteilten sich vom 3.11. bis 15.11., wobei zwischen 2 und 7 Behandlungen pro Tag erfolgten. Diese begannen frühestens um 7.10 Uhr und endeten spätestens um 14.20 Uhr. Auf diesem Anwendungsplan ist auch der Name eines Arztes vermerkt. Ebenso der Name derjenigen Person, die die Abfolge dieser Anwendungen geplant hat. Dass es sich dabei um eine Ärztin handelt, ist nicht ersichtlich.

4. Die Rechnung der stationären Kurbehandlung

Für sämtliche Kuranwendungen wurde ein Gesamtbetrag von € 382,00 verrechnet. Auf dieser Rechnung befinden sich der Vermerk „Betrag dankend erhalten mit Stempel des Aztes It. Anwendungsplan sowie ein Handzeichen und ein Stempel der Betriebskrankenkasse vom 18. November 2008 mit dem Vermerk „bewilligt“.

5. Ein ärztlicher Bericht vom 16.11., also vom letzten Tag des Aufenthaltes (auf der Rechnung befindet sich auch ein Betrag von € 20,00 für eine ärztliche Anfangsuntersuchung sowie von € 26,00 für eine ärztliche Kontrolluntersuchung). Dieser Bericht enthält jedoch nur den Namen, die Dauer des Aufenthaltes, die Diagnosen, die Höhe des Blutdruckes, die auch in Österreich eingenommenen Medikamente sowie eine Aufzählung der absolvierten Behandlungen.

6. Ein Schreiben der Betriebskrankenkasse der Wiener Verkehrsbetriebe vom 10.6.2009 mit der Mitteilung, dass die Honorarnote der Behandlungen im Heilbad Bojnice in der Höhe von insgesamt € 382,00 bearbeitet worden sei. Die Kostenerstattung in der Höhe von insgesamt € 81,30 sei auf das Konto angewiesen worden. Es sei für die vorgelegte Honorarnote jener Betrag erhalten worden, der den gesetzlichen und satzungsmäßigen Bestimmungen entspreche.

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde ein Vorlageantrag erhoben mit folgender Begründung: Das Sanatorium sei dem Bw. als ausgezeichnetes Kurzentrum empfohlen worden. Aufgrund der örtlichen Distanz sei es nicht möglich gewesen bereits vor der Reise den verantwortlichen Arzt vor Ort aufzusuchen. Deshalb sei die erforderliche Untersuchung er bei Ankunft im Sanatorium erfolgt. Unter Berücksichtigung seiner Befunde und aufgrund der festgestellten Krankheiten sei vom zuständigen Arzt ein Behandlungsplan für zwei Wochen ausgestellt worden. Nach der ersten Behandlungswoche sei eine weitere Kontrolluntersuchung vorgenommen und nach Beendigung sämtlicher Behandlungen vom diensthabenden Arzt eine Bestätigung erstellt worden, daher ersuche er um Anerkennung der Kurkosten.

Auf Ersuchen des UFS wurde ein Schreiben des Amtsarztes vorgelegt, wonach der Bw. zu 50 % erwerbsgemindert sei. Als Krankendiätverpflegung benötige er salzarme Kost. Als Gründe für die Behinderung finden sich die Vermerke „Hochdruck, Schilddrüse und Wirbelsäulenabnutzung“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 EStG 1998 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein.

Sie muss zwangsläufig erwachsen.

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung muss dann abgelehnt werden, wenn auch nur eine der in § 34 EStG genannten Voraussetzungen nicht erfüllt ist.

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

Krankheitskosten erwachsen dem Steuerpflichtigen regelmäßig zwangsläufig, weil er sich ihnen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann.

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur solche, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden.

Zu den Krankheitskosten zählen auch Heil- und Kurkosten.

Der VwGH geht in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 22. 2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139) von folgenden Voraussetzungen für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung aus:

Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Oktober 1977, 2755/76, 2103/77, 2104/77).

An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen **wegen** der im Allgemeinen schwierigen **Abgrenzung** solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen (vgl. dazu auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 1973, 1792/72) **strenge Anforderungen** gestellt werden.

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** 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 eine Kurreise, auch **mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung**, und nicht nur ein Erholungsaufenthalt ist, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123 und z.B. das zur

insoweit vergleichbaren Rechtslage ergangene Urteilt des BFH vom 12. Juni 1991, III R 102/89, BStBl II 1991, 763).

Der Steuerpflichtige ist **für das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen** zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für eine so genannte Kurreise als außergewöhnliche Belastung auch **nachweispflichtig** (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1998, 93/13/0192).

Unbestritten ist der Bw. zu 50 % behindert, wobei vom Amtsarzt als Ursachen „Bluthochdruck, Schilddrüse und Wirbelsäulenabnutzung“ angegeben wurden. Auch wurde das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung angeführt.

Dennoch fehlt es an der für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung notwendigen Zwangsläufigkeit der Reise. Wie bereits oben ausgeführt, wären die Kosten für den Kuraufenthalt nur dann zwangsläufig erwachsen, wenn durch ein ärztliches Zeugnis **vor Antritt der Kur** nachgewiesen worden wäre, dass genau diese Reise zur Heilung oder Linderung der Beschwerden notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint. Jedoch wurde dem Bw. dieses Kurzentrum wie er selbst im Vorlageantrag ausführt, empfohlen. Er musste den Kuraufenthalt also im Hinblick auf seine Beschwerden nicht zwangsläufig im Heilbad Bojnice absolvieren. Bei der vorgelegten Verordnung zur physikalischen Behandlung vom 20.10.2008 handelt es sich nicht um ein derartiges ärztliches Zeugnis, weil daraus weder die Notwendigkeit noch die Dauer genau dieses Aufenthaltes im Heilbad Bojnice hervorgehen (wenn auch unter „Art und Anzahl der Behandlungen“ Behandlungen im Heilbad Bojnice angeführt sind).

Die von der Betriebskrankenkasse der Wiener Verkehrsbetriebe teilweise Kostenerstattung für die einzelnen Heilbehandlungen kann ebenfalls nicht als Nachweis für die Zwangsläufigkeit der Reise herangezogen werden, da dafür kein ärztliches Zeugnis erforderlich war, sondern nur die Vorlage einer Rechnung. Da es bereits an einem Merkmal, das Voraussetzung für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erforderlich ist, mangelt, nämlich der Zwangsläufigkeit, waren die Kurkosten nicht anzuerkennen.

Für die Kosten der einzelnen in Anspruch genommenen Heilbehandlungen lt. der vorgelegten Rechnung hingegen kann nicht bestritten werden, dass diese durch die Krankheiten bzw. Beschwerden (siehe Schreiben des Amtsarztes) des Bw. zwangsläufig erwachsen sind. Gemäß § 34 Abs. 6 können Mehraufwendungen aus dem Titel der „Behinderung als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Dazu gehören auch Kosten der Heilbehandlung, die im tatsächlichen Ausmaß zu berücksichtigen sind (VO BGBl. Nr. 303/1996).

Die Kosten in Höhe von € 382.- sind daher abzüglich des bereits erstatteten Kostenzuschusses i.H. von € 81,30, somit in Höhe von € 300,70, als außergewöhnliche Belastung zu

berücksichtigen. Die bereits biesher unter der KZ 476 berücksichtigten Aufwendungen i.H. von € 142,16 wurden auf Grund eines Rechenfehlers um € 0,10 erhöht.
Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 12. Oktober 2009