



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 29. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 12. April 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Angestellter und beantragte für seine Ehegattin E. Kosten betreffend eine Kur (Schmerztherapie) iHv. € 4.339,58 sowie Wassergymnastik in Höhe von € 300,- als außergewöhnliche Belastung. Die Ehegattin ist laut Bescheid des BSA vom 23.9.2009 (auf Grund einer Halbseitenschwäche nach intracellulärer Blutung) zu 40% behindert und erhält Pflegegeld der Stufe 2.

Der Bw. legte eine Röntgenbefundung der Orthopädin Dr. F. vom 10.12.2009 vor, wonach die Ehegattin weiters an einer hochgradigen Bandscheibenosteochoondrose mit nicht mehr vorhandener Bandscheibe L5, rechtskonvexe Skoliose und Spondylosis deformans leidet.

Die Ehegattin absolvierte eine Heil- und Massagekur (nach Dr. B.) im Kurhaus M. von der Dauer von vier Wochen (11.1. bis 6.2.2010) und legte eine Honorarrechnung betreffend die Erst-, Kontroll und Schlussuntersuchungen des Dr. B. (für das Kurhaus M.) vom 10.12.2009 und 5.2.2010 zum Nachweis vor.

Der Bw. macht die Kosten des Kuraufenthaltes laut Rechnung vom 5.2.2010 und 7.2.2010 von € 1.441,- und € 80,- sowie Nächtigungen mit Vollpension in Höhe von € 2.799,60 geltend. Eine Rückerstattung der Behandlungskosten durch die Sozialversicherungsanstalt gibt es nicht.

Der Ehegattin des Bw. wurden jeweils folgende Leistungen und Behandlungen verrechnet: eine ärztliche Vor-, zwei Kontroll- und eine Schlussuntersuchung; 1 Aromaölmassage, 5 M Balance Massage, 2 Bindegewebsmassagen, je 1 Klassische und Segmentmassage und manuelle Lymphvolldrainage, 2 Rücken Heilmassage nach B., 14 Heublumenpackungen, 20 Unterwasser-Gruppentherapie, 5 Sanfte Bewegungstherapie, 1 Wirbelsäulengymnastik, 2 Heiße Rückengüsse, je 1 Knie- und Kombiguss.

Im Einkommensteuerbescheid vom 12.4.2011 wurden die Kurkosten mit der Begründung nicht anerkannt, dass die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit als außergewöhnliche Belastung bzw. das Merkmal der Außergewöhnlichkeit nicht vorliegen, weil die Belastung nicht höher ist, als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwächst.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Entscheidung gestellt und als Begründung folgender Sachverhalt dargelegt:

„10.12.2009: Lt. Überweisung der Fachärztin für Orthopädie Dr. F erfolgt eine Röntgenbefundung im Diagnosezentrum X..

14.12.2009: Befundbesprechung und Therapievorschlagn (u.a. Heilmassage nach B.) in M. Y., Kontaktaufnahme mit Dr. B. u. sofortige Therapie empfohlen (3 Wochenkur), da die Wartezeit für Krankenkassenkuren mehrere Wochen/Monate betragen würde.

17.12.2009: Dr. B. hat vor Weihnachten keine Termine frei; empfiehlt aber, direkt in M. zu buchen (in den ersten Jännerwochen ist erfahrungsgemäß nur wenig los).

11.1.2010: Erstuntersuchung in M. durch Dr. B. (die entsprechende Honorarnote wurde auch im Namen und auf Rechnung des behandelnden Arztes ausgestellt.

11.1.2010: die Verordnung für drei Wochen wurde ausgestellt und am 28.1.2010 auf vier Wochen erweitert (da der Kurerfolg noch nicht zufriedenstellend war).

4.2.2010: Schlussuntersuchung durch Dr. B..

9.2.2010: Kontrolluntersuchung bei der Orthopädin Dr. F (Ergebnis sehr zufriedenstellend).“

Recherchen des Unabhängigen Finanzsenates im Internet unter der auf den Kurrechnungen angegebenen Internetadresse in dem die Ehegattin des Bw. den Aufenthalt verbrachte und die Therapien in Anspruch nahm, zeigen, dass es sich um ein Kur- und Entspannungszentrum handelt. Die Internetseite wirbt mit Kuren für Erholung und Auszeit (auch Kneippkuren), u. a. auch für Kreuzbeschwerden, weiters mit "Spezialangeboten" und Pauschalpreise, z.B. 5-7

Übernachtungen mit Voll- und Halbpension, ärztliches Beratungsgespräch inkl. Massagen und Bewegungstherapien.

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 Verwaltungsgerichtshof (VwGH) geht in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 22. 2.2001, 98/15/0123; 25.4.2002, 2000/15/0139) 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.**

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 VwGH vom 4.10.1977, 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 VwGH vom 18.12.1973, 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 VwGH vom 22.2.2001, 98/15/0123 und z.B. das zur insoweit vergleichbaren Rechtslage ergangene Urteil des BFH vom 12.6.1991, 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 VwGH vom 31.3.1998, 93/13/0192).

Strittig ist, ob Aufwendungen für einen vierwöchigen Aufenthalt in M. der Ehegattin des Bw. als außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 EStG oder Aufwendungen der Lebensführung gem. § 20 EStG darstellen.

Lt. Befund der behandelnden Orthopädin leidet die Ehegattin des Bw. an einer hochgradigen Bandscheibenosteoarthrose mit nicht mehr vorhandener Bandscheibe L5, rechtskonvexe Skoliose und Spondylosis deformans.

Wie bereits 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 erfolversprechend erscheint. Vom Bw. wurde zwar ein Befund der Orthopädin vorgelegt, jedoch ohne Empfehlung einer Kur.

Es wurden weder Verordnungen zur physikalischen Behandlung noch eine Zuweisung zu einer Kur vorgelegt, woraus die Notwendigkeit noch die Dauer genau dieses Aufenthaltes im Kurhaus M. hervorgehen. Auch gibt es keine Kostenerstattung von einer (Betriebs)Krankenkasse oder teilweise Kostenerstattung für die einzelnen Heilbehandlungen.

Der Ablauf einer klassischen Kur sieht weiters vor Beginn der Anwendungen des Weiteren eine kurärztliche Untersuchung vor, bei der die für die Linderung der Leiden zu erfolgenden Behandlungen in Form eines Kurplanes festgelegt werden; eine derartige Kur erfolgt unter

laufender ärztlicher Kontrolle am Kurort, somit unter kurärztliche Begleitung, und sieht eine Abschlussuntersuchung samt kurärztlichem Befund vor.

Aus den beigebrachten Unterlagen (Arzthonorarrechnung, Rechnungen über die erbrachten Leistungen und Nächtigung Vollpension) ist ersichtlich, welche Behandlungen in diesen vier Wochen im Kurhaus und Erholungszentrum M. durchgeführt wurden. Für den gesamten Zeitraum wurde ein Therapieplan als Verordnung vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass die Ehegattin des Bw. insgesamt 9 Massagen (Klassische aber auch diverse Aromaölmassagen), 5 Bewegungstherapien, 14 Heublumenpackungen und 20 Unterwassergruppengymnastiktherapien sowie mehrere (Kneipp)Güsse erhalten hat.

Internetrecherchen des Unabhängigen Finanzsenates betreffend den Angebot einer Kur im Kurhaus und Entspannungszentrum in M. sowie der von der Ehegattin absolvierten Therapien ergaben Folgendes:

"Die Angebote setzen sich zusammen aus Erholungs- und Kuraufenthalten mit speziellen Pauschalangeboten betreffend Auszeit, Kneipp-Kuren aber auch Kurangebot betreffend das Kreuz. Eine Kur setzt sich unter kurärztlicher Betreuung aus Anwendungen (nur unter ärztlicher Verordnung) für Kneippen, Massagen, physikalische Therapien sowie Güsse, Klassische Massage und Unterwasser- und Wirbelsäulengymnastik (ärztliche Verordnung wird empfohlen) sowie Gruppentherapien wie Pilates, Yoga und 5 Tibeter.

Es erfolgt eine ärztliche Erst- Kontroll- und Schlussuntersuchung."

"Kneipp´sche Wärmepackung zur Entschlackung, krampflösend: Heublumenpackung, Dauer ca. 25 Min., Kosten: € 15,-

Bindegewebsmassage, Dauer 25 Min., Kosten: € 31,-

Rücken-Heilmassage, Dauer 25 Min., Kosten: € 31,-

Segmentmassage, Dauer 25 Min., Kosten: € 31,-

Unterwassergymnastik in der Gruppe, Dauer 25 Min., Kosten: € 5,-

Sanfte Bewegungstherapie, Dauer 25 Min., Kosten: € 31,-"

Nach herrschender Lehre und Judikatur (z.B. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; UFS 6.4.2010, RV/0079 F/09; Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 34 Rz 90) kann von einem kurmäßig geregelten Tagesablauf bzw. von unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgenden Behandlungen nur gesprochen werden, wenn ein Kurprogramm absolviert wird, das jenem von den Kuranstalten der Krankenkassen angebotenen Kurprogrammen entspricht. In diesen Kuranstalten wird - wie auch aus dem beigebrachten Therapieplan betreffend die von der Ehegattin absolvierte Kur in M. ersichtlich ist - in der Regel auf der Grundlage einer kurärztlichen Untersuchung ein speziell auf die krankheitsmäßigen Bedürfnisse des Patienten abgestimmter Behandlungsplan erstellt, der täglich mehrere Therapiestunden vorsieht und

dessen Wirksamkeit während des Kuraufenthaltes im Rahmen eines ärztlichen Zwischenberichts überprüft wird. Nach Abschluss der Kur erfolgte eine ärztliche Schlussuntersuchung.

Während des vierwöchigen Aufenthaltes wurden mehr als 60 Behandlungen erhalten. Die Anzahl und Dauer der während der Aufenthalte in M. in Anspruch genommenen Therapien entspricht somit dem Umfang eines Kurprogrammes, wie es von Kuranstalten der Krankenkassen angeboten wird, sodass diesbezüglich von einem reglementierten kurmäßigen Tagesabläufen gesprochen werden.

Die Aufwendungen für die im Kurhaus M. in Anspruch genommenen Behandlungen wurden im erklärten Ausmaß (keine Rückvergütungen der Sozialversicherung) im bekämpften Bescheid als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt auch anerkannt. Berücksichtigt wurden weiters die geltend gemachten Aufwendungen für eine Bildschirmbrille als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 in Höhe von € 312,-.

Für die Kosten der einzelnen in Anspruch genommenen Heilbehandlungen lt. den vorgelegten Rechnungen kann nicht bestritten werden, dass diese durch die Krankheiten bzw. Beschwerden der Ehegattin des Bw. zwangsläufig erwachsen sind. Ein Zusammenhang mit der laut Bundessozialamt festgestellten Behinderung besteht jedoch nicht.

In Streit steht damit weiters, ob die vom Bw. für seine Ehegattin getragenen Kosten beim Bw. als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden können.

Fest steht, dass der Ehegattin des Bw. auf Grund einer Halbseitenschwäche nach intracellulärer Blutung eine 40%ige Behinderung bescheinigt wurde und Pflegegeld bezieht.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen ohne Kind im Sinne des § 106 Abs. 3 BAO ein Alleinverdienerabsetzbetrag nur zu, wenn er im Kalenderjahr mehr als sechs Monate verheiratet ist, er von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe)Partner Einkünfte von höchstens € 2.200,- jährlich erzielt. Da die Ehegattin des Bw. im Streitjahr keine Einkünfte erzielt hat, sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Alleinverdienerabsetzbetrages erfüllt.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- beziehungsweise Vermögensverhältnisse erwächst (Außergewöhnlichkeit, Abs. 2 leg. cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen

oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg. cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird.

Wie aus § 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm Abs. § 34 Abs. 4 leg. cit. hervorgeht, werden in der Regel außergewöhnliche Belastungen unter Ansatz eines Selbstbehaltes steuerlich berücksichtigt. Lediglich jene Aufwendungen, die in der taxativen Aufzählung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 angeführt werden, können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Dazu gehören Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, "Blindengeld" oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag und bzw. oder stehen Krankheitskosten eines (Ehe)partners nicht mit einer Behinderung in Zusammenhang, werden diese gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 leg.cit. - sofern der Steuerpflichtige rechtlich im Rahmen seiner Unterhaltspflicht zur Tragung dieser Aufwendungen verpflichtet ist - als außergewöhnliche Belastungen anerkannt, wenn sie den in § 34 Abs. 4 EStG 1988 geregelten Selbstbehalt des Verpflichteten übersteigen (siehe dazu Doralt, EStG¹², § 34 Tz 60; Jakom/Baldauf EStG, 2009, § 34 Rz 53). Soweit in § 34 Abs. 7 Z 4 leg.cit. ausgeführt wird, dass ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten nicht zu berücksichtigen ist, bedeutet dies nur, dass es zu keinem "erweiterten Selbstbehalt" kommt, weil der Unterhaltsberechtigte eigene Einkünfte bezieht. Zu beachten ist aber, dass eigene Einkünfte des Unterhaltsberechtigten den Unterhaltsanspruch mindern (Jakom/Baldauf EStG, 2009, § 34 Rz 68).

Zu prüfen ist somit weiters, ob bzw. inwieweit der Bw. rechtlich im Rahmen seiner Unterhaltspflicht zur Tragung der Krankheitsbedingten Aufwendungen seiner Ehegattin verpflichtet war. Denn Krankheitskosten bzw. behinderungsbedingte Aufwendungen, die für einen Ehepartner übernommen werden, sind im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 3 leg.cit. nur dann als zwangsläufig anzusehen, wenn und soweit eine rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung besteht. Diese Unterhaltsverpflichtung ergibt sich aus dem bürgerlichen Recht und zwar aus § 94 Abs. 2 ABGB (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch). Danach hat jener Ehegatte, der den Haushalt führt, gegenüber dem anderen Ehegatten einen Anspruch auf Unterhalt, wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind. Ein Unterhaltsanspruch steht einem Ehegatten auch zu, wenn er seinen Beitrag zur Deckung der den Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse (Abs. 1) nicht zu leisten vermag (siehe dazu z.B. VwGH 28.04.1987, GZ. 85/14/0049; UFS 16.05.2008, RV/0707-L/06; UFS 31.03.2008, RV/1253-W/07).

Als Berechnungsgrundlage für den Unterhaltsanspruch der Ehegattin des Bw. sind die in- und ausländischen Pensionsbezüge heranzuziehen, von denen die Einkommen- bzw. Lohnsteuer sowie die Sozialversicherungsbeiträge in Abzug zu bringen sind (siehe dazu UFS 16.05.2008, RV/0707-L/06; UFS 09.04.2008, RV/0181-F/08; UFS 01.12.2005, RV/1364-W/05; UFS 07.02.2006, RV/0262-L/04). Nicht in die Anwendung der Berechnung des verfügbaren Einkommens einzubeziehen ist das Pflegegeld. Denn dieses hat nach § 1 Bundespflegegeldgesetz den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern (UFS 02.12.2008, RV/2910-W/07).

Die Einkünfte des Bw. im Jahr 2010 betrugen einschließlich des 13. und 14. Monatsbezuges netto € 41.554,04. Wie obig ausgeführt, ergab sich daraus eine rechtliche Verpflichtung des Bw. zur Tragung der Krankheitskosten seiner Ehegattin im Ausmaß von € 4.639,58. Da, wie aus dem angefochtenen Bescheid ersichtlich, der zum Ansatz zu bringende Selbstbehalt des Bw. höher ist als die dem Bw. auf Grund der Krankheit seiner Ehegattin zwangsläufig erwachsenen Kosten, konnten diese nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. April 2012