



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) machte im Streitjahr als außergewöhnliche Belastung ua. Aufwendungen für eine Kur in Montegrotto Terme (Italien) in Höhe von 12.894,- S im Zusammenhang mit ihrer Behinderung geltend. Diesen Aufwendungen wurde vom Finanzamt der Abzug versagt mit der Begründung, dass es sich bei der genannten Reise ihrem Gesamtcharakter nach nicht um eine Kurreise, sondern um einen Erholungsaufenthalt handle, der der Gesundheit letztlich auch förderlich sei. Steuerlich berücksichtigt wurden nur die

ebenfalls als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Pauschbeträge für eine Diätverpflegung und für die 50%ige Minderung der Erwerbstätigkeit.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 erhobenen Berufung wurde vorgebracht, beim Aufenthalt in Montegrotto Terme habe es sich nicht um eine Erholungsreise mit gesundheitsfördernden Maßnahmen, sondern um eine ärztlich verordnete Kur mit Therapien gehandelt. Wegen der Kürzungen im gesamten Sozialbereich müsse die Bw. die Kosten trotz ärztlicher Verordnung und trotz ihrer 50%igen Behinderung zu 100% selbst tragen. Die ärztlich verordneten Behandlungen linderten jedoch ihre ständigen Wirbelsäulenprobleme, die besonders in der kalten Jahreszeit auftreten.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass im gegenständlichen Fall zwar eine ärztliche Überweisung nach Montegrotto Terme vorliege, jedoch nicht behauptet werde bzw. behauptet werden könne, dass es am Wohnort keine geeignete diesbezügliche Behandlung (Massagen, Gymnastik, Fango und dergleichen) gäbe.

Im Vorlageantrag erwiderte die Bw., ihr sei nicht bekannt, dass es vor Ort Fangoschlamm für Ganzkörperbehandlungen gäbe. Sie habe in G. mehrmals Ganzkörperbehandlungen gemacht. Dabei handle es sich um dünn gepresste Platten, die in keiner Weise mit Fangoschlamm vergleichbar seien. Die in G. durchgeführten Behandlungen seien bei ihr vollkommen erfolglos verlaufen. Ihr Zustand habe sich im Gegenteil vielmehr verschlechtert, weil sie sich bei diesen Behandlungen durch die Temperaturunterschiede regelmäßig verkühlt habe. In Montegrotto Terme werde nach den Fangoschlammwicklungen hingegen eine Ruhepause verordnet, wodurch der Erfolg der Behandlung gefördert werde.

Mit Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Bw. zunächst darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 25.4.2002, 2000/15/0139) zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich sei. Von der Vorlage eines derartigen Zeugnisses könne nur abgesehen werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung Zuschüsse geleistet werden, weil zur Erlangung dieser Zuschüsse in der Regel ebenfalls ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsse. Bei der von der Bw. dem Finanzamt vorgelegten "Überweisung" handle es sich jedoch nicht um ein derartiges ärztliches Zeugnis. Weiters wurde der Bw. zur Kenntnis gebracht, dass die Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes auch daraus ersichtlich sei, dass die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sei und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend

erscheine. Als Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden. Wesentlich sei, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, auch mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, sei. Die Bw. wurde daher ersucht, zum Nachweis dieser Voraussetzungen die folgenden Unterlagen nachzureichen:

- Befunde der ärztlichen Untersuchungen (zumindest Anfangs- und Enduntersuchung)
- die Verschreibung der einzelnen Therapien durch den Kurarzt
- den Kurplan oder einen vergleichbaren Nachweis, aus dem der zeitliche Ablauf und die tatsächliche Inanspruchnahme der Therapien hervorgeht.

Die von der Bw. vorgelegte Rechnung des Hotels sei nicht geeignet, die kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung bei ihrem Aufenthalt nachzuweisen. Überdies bestünden Zweifel an der Inanspruchnahme sämtlicher in der Rechnung angeführten Therapien, weil die Aufenthaltsdauer der Bw. samt Anreisetag nur acht Tage betragen habe, wobei darin der 24. Dezember und die beiden Weihnachtsfeiertage enthalten seien und die Bw. dennoch angegeben habe, alle von ihr genannten Therapien (das seien Ganzkörperfangopackungen, Ozonbäder, Massagen und Inhalationen gewesen) jeweils acht mal in dieser Zeit erhalten zu haben.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Bw. aus, sie habe im Jahr 1990 einen Bandscheibenvorfall gehabt, der ihr bis heute zu schaffen mache. In der Folge sei bei ihr eine 50%ige Behinderung durch das Landesinvalidenamt (Bundessozialamt Steiermark) festgestellt worden. Sie habe niemals einen Kuraufenthalt auf Kosten des österreichischen Sozialsystems in Anspruch genommen, sondern viele aufwendige Behandlungen zur Linderung ihres Leidens selbst finanziert. (In diesem Zusammenhang wies die Bw. auf die Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 hin.) Seit dem Jahr 1997 habe sie zur Linderung ihrer Schmerzen einen Kuraufenthalt in Montegrotto Terme verschrieben bekommen. Dieser Kuraufenthalt sei von der Krankenkasse genehmigt und die Aufwendungen dafür seien teilweise rückerstattet worden. Aufgrund der Änderungen im österreichischen Sozialversicherungssystem sei sie trotz der Erfüllung aller medizinischen Voraussetzungen plötzlich mit der Tatsache konfrontiert worden, diese Aufwendungen allein finanzieren zu müssen. Zum Ablauf der Kur führte die Bw. zunächst aus, mit der Überweisung des österreichischen Arztes sei sie zum Kurarzt in Montegrotto Terme gekommen, der nach eingehender Überprüfung ihres Gesundheitszustandes die Kur verordnet habe. Die ärztliche Untersuchung sei in der (der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 beigelegten)

Rechnung der Kuranstalt vom 30. Dezember 2000 ausgewiesen. Die Behandlung in der Kuranstalt sei aufgrund der Befunde des Kurarztes durchgeführt worden. Es sei auch ständig kontrolliert worden, ob die Fangobehandlungen für die Bw. gesundheitlich förderlich seien. Bisher habe ihr niemand gesagt, dass sie diese Befunde ablichten müsse und nach drei Jahren sei dies auch nicht mehr möglich. Der Tagesablauf in einer Kuranstalt verlaufe in der Weise, dass man nach einer Schwitzkur von ca. 30 Minuten im heißen Fangoschlamm zur Belebung des Kreislaufs in ein mit Ozon angereichertes Thermalbad komme (ebenfalls ca. 30 Minuten), um danach eine Ruhepause einzulegen. Nach etwa zwei Stunden erfolge die Massage. Mehrmals täglich gäbe es Unterwassermassagen und Unterwassergymnastik in den Schwimmbecken der Kuranstalt und zwei mal täglich müsse das Schwimmbad zum Rückenschwimmen aufgesucht werden. Die Inhalationen habe sie auf Empfehlung ihres Kurarztes vorgenommen. Sie habe in der Zeit von 22. bis zum 30. Dezember 2000 tatsächlich acht Therapien erhalten, weil sowohl der 24. Dezember als auch der Stefanitag in den Kuranstalten in Italien ganz normale Arbeitstage seien. Nur am Christtag sei geschlossen gewesen.

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

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)reise führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, wobei an den Nachweis des Vorliegens der Zwangsläufigkeit wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2001, 98/15/0123).

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 aufgrund beihilfrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.4.2002, 2000/15/0139). Einen derartigen Zuschuss hat die Bw. ihren eigenen Angaben zufolge nicht erhalten. Die von der Bw. vorgelegte Überweisung ihres Arztes nach Montegrotto Terme kann ein entsprechendes ärztliches Zeugnis nicht ersetzen, weil aus dieser Überweisung weder die Notwendigkeit noch die Dauer der Reise hervorgehen und die in der Überweisung empfohlenen Behandlungen nicht mit jenen übereinstimmen, die in der von der Bw. vorgelegten Rechnung von Montegrotto Terme ausgewiesen sind.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen einer Kurreise ist weiters der Nachweis erforderlich, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, dh. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, war und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. nochmals VwGH vom 24.5.2002, 2000/15/0139). Die bloße Beschreibung des Tagesablaufs in einer Kuranstalt durch die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. September 2003 ist noch kein Nachweis dafür, dass die Tages- und Freizeitgestaltung der Bw. tatsächlich kurgemäß geregelt war. Die Bw. hat weder nachgewiesen, welche Therapien ihr vom Kurarzt verschrieben worden sind, noch hat sie einen Kurplan (zB "Kurpass") oder ein ähnliches von der Kuranstalt ausgestelltes Dokument vorgelegt, aus dem die Anzahl, die Art und die zeitliche Lagerung der von ihr in Anspruch genommenen Therapien hervorgehen. Die von der Bw. vorgelegte Rechnung ist als Nachweis für eine kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung jedenfalls nicht geeignet. Diese Rechnung kann nicht einmal als Nachweis für die Art und Anzahl der verabreichten Therapien angesehen werden. Die Bw. hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. September 2003 zwar neuerlich ausgeführt, sie habe in der Zeit von 22. bis 30. Dezember acht Therapien in Anspruch genommen und in der genannten Rechnung sind auch alle von der Bw. aufgezählten Therapien jeweils acht mal enthalten. Die Ausführungen der Bw., in Italien seien sowohl der 24. Dezember als auch der Stefanitag ganz normale Arbeitstage, überzeugen jedoch insofern nicht, als die Bw., selbst wenn tatsächlich nur der Christtag als Behandlungstag ausgefallen wäre, auch an ihrem An- und an ihrem Abreisetag alle von ihr genannten Therapien hätte erhalten müssen. Das ist aber – so wie die Bw. einen Tagesablauf mit den von ihr genannten Therapien geschildert hat – schon zeitlich unmöglich. Hinzu kommt, dass – nach den Angaben der Bw. - vor dem Beginn der Therapien eine kurärztliche Untersuchung stattgefunden hat. Zu einem kurgemäß geregelten Tagesablauf gehört überdies

eine laufende ärztliche Kontrolle am Kurort. Auch diesbezüglich hat die Bw. keinen Nachweis erbracht mit der Begründung, sie könne drei Jahre nach der Kur keine Befunde mehr beschaffen. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass am Ende einer Kur dem überweisenden Arzt üblicherweise ein Befund über die Abschlussuntersuchung übermittelt wird, der diesem als Grundlage für die weitere Behandlung zu Hause dient und von der Bw. daher leicht hätte beschafft werden können.

Die Bw. hat somit die strengen Nachweiserfordernisse, die für die steuerliche Anerkennung von Kurkosten erforderlich sind, nicht erfüllt. Die Reise der Bw. ist daher als bloßer Erholungsaufenthalt, der der Gesundheit auch förderlich sein kann, anzusehen. Diese Beurteilung wird noch durch die Tatsache gestützt, dass die Reise der Bw. nur neun Tage gedauert hat, während eine von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung bewilligte Kur nie kürzer als drei Wochen dauert mit der Begründung, dass andernfalls eine (nachhaltige) Wirkung der Behandlungen auf den Gesundheitszustand nicht gewährleistet sei.

Es ist im vorliegenden Fall auch nicht möglich, die Kosten einzelner Therapien als außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen, weil – wie bereits ausgeführt wurde – nicht nachgewiesen ist, welche Therapien die Bw. tatsächlich in Anspruch genommen hat.

Graz, 12. November 2003