



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, in YY, vertreten durch WT, vom 23. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 25. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 30. Oktober 2008 Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird vorläufig für das Jahr 2007 mit EUR 2.012,71 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage (Einkommen für das Jahr 2007) beträgt EUR 21.736,86.

### Entscheidungsgründe

Im Gegenstandsfall ist die Anerkennung von Kurkosten, welche die Berufungswerberin (Bw) im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2007 geltend machte, strittig. In concreto handelt es sich um einen Kuraufenthalt vom 4. 2. – 14. 2. 2007 in XX in Italien mit Kurkosten in Höhe von EUR 2.695,00 (darin enthalten EUR 1.400,00 Kurhotelkosten und EUR 1.295,00 Behandlungskosten) sowie einen weiteren Kuraufenthalt vom 9. 10. – 23. 10. 2007 in XY in Österreich mit Kurhotelkosten in Höhe von EUR 2.387,20 und Behandlungskosten im Betrag von EUR 1.784,30.

Mit Schreiben vom 21. August 2008 wurde die Bw ersucht, eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der die Notwendigkeit, die Dauer der Kur und das Reiseziel (Kurort) hervorgeht, oder einen Nachweis des Kostenersatzes der Sozialversicherung beizubringen.

Die Bw legte hierauf eine ärztliche Bestätigung mit Ausstellungsdatum vom 29. 1. 2007 vor, worin festgestellt wird, dass der Bw „auf Grund der Erkrankungen dringend ein Kuraufenthalt zu empfehlen ist“ Als Diagnosen wurden Z.N.N. Mammae, Z.N. Global Transienter Amnesie, Lumbago, Cervicalsyndrom und Osteoporose angeführt.

Zum Nachweis der Kuraufenthalte legte die Bw eine Honorarnote des ZentrumV, die eine detaillierte Aufstellung der Behandlungs- und Untersuchungskosten beinhaltet, sowie eine Rechnung betreffend bezahlte Vollpensionskosten vor und, betreffend den Kuraufenthalt in Italien, eine Rechnung betreffend Behandlungskosten sowie eine Hotelrechnung für Logis und Pension.

Im gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid 2007 wurden im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung lediglich EUR 2.644,93 (darin enthalten Arztrechnungen und Medikamente in Höhe von EUR 860,63 und die Behandlungskosten im Betrag von EUR 1.784,30 betreffend den Kuraufenthalt in XY) anerkannt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass

„Kurkosten zu außergewöhnlichen Belastungen führen, wenn der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig und erforderlich ist, und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt.“

Diese Voraussetzungen können durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer Kur auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise, sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden. Da die Voraussetzungen in Ihrem Fall nicht gegeben waren, wurden die Kurkosten in der Höhe von EUR 5.082,20 nicht anerkannt“.

In der fristgerecht eingebrochenen Berufung brachte die Bw vor, dass sie an Brustkrebs leide und es durch die Therapie Ende 2006 zu schweren gesundheitlichen Beeinträchtigungen gekommen wäre. Über Anfrage bei der GKK betreffend einen Kuraufenthalt wäre ihr mitgeteilt worden, dass dieser zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt bewilligt werden könne, ihr Arzt habe ihr allerdings zum unverzüglichen Kurantritt geraten. Aus den beigebrachten vor Antritt der Kuraufenthalte ausgestellten ärztlichen Bestätigungen ginge die medizinische Notwendigkeit hervor. Die angetretenen Kuraufenthalte wären grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht gestanden. Zur Untermauerung ihres Vorbringens legte die Bw

neuerlich die oben erwähnte ärztliche Bestätigung sowie eine weitere ärztliche Bestätigung mit Ausstellungsdatum 25. 9. 2007 folgenden Inhalts:

„Auf Grund der Erkrankung ist bei der Patientin ein Kuraufenthalt dringend zu empfehlen.

Diagnosen: Erschöpfungszustand, Z.N.N. Mammae, chronische Obstipation, Cervicalsyndrom, Lumboischialgie“ vor.

In der dem Berufungsbegehren teilweise Folge gebenden Berufungsvorentscheidung wurden zusätzlich zu den bisher anerkannten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von EUR 2.644,93 die Kosten für ärztliche Anwendungen im Rahmen des Kuraufenthaltes in Italien im Betrag von EUR 1.295,00, sohin außergewöhnliche Belastungen für 2007 in Höhe von EUR 3.939,93 berücksichtigt. Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Kosten für den Kuraufenthalt selbst (Kurhotelkosten) wurde begründend ausgeführt, dass keine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung vorliege, aus der die Notwendigkeit, die Dauer sowie das Reiseziel hervorgeinge, bzw die Notwendigkeit nicht durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen worden sei.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag legt die Bw ärztliche Bestätigungen vor, um die Notwendigkeit einer Kur und den Kuraufenthalt (Reiseziel) zu dokumentieren. Es handelt sich dabei um die bereits oben erwähnte ärztliche Bestätigung vom 29. 1. 2007, welche jedoch nunmehr lautet:

„Bei Frau Bw ist auf Grund ihrer Erkrankungen ein Kuraufenthalt nötig. Wegen der besonderen Heilwirkung des Fangos und Thermalwassers ist aus medizinischer Sicht ein Aufenthalt in XX zu empfehlen.

Diagnosen: Z.N.N.Mammae, Z.N. Global Transienter Amnesie, Cervicalsyndrom, Osteoporose“.

Des weiteren wird eine ärztliche Bestätigung mit selbem Ausstellungsdatum wie die bereits oben erwähnte vom 25. 9. 2007 vorgelegt, welche lautet:

„Auf Grund der Erkrankungen ist bei der Patientin ein Kuraufenthalt im Gesundheitszentrum ZentrumV zur Entgiftung dringend zu empfehlen.

Diagnosen: Erschöpfungszustand, Z.N.N. Mammae, Cervicalsyndrom, Lumboischialgie, chronische Obstipation“.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Unabhängigen Finanzsenat legt die Bw weitere Befunde zur Dokumentation der Krankengeschichte vor und führt aus, dass sie auf Grund der Auskunft der GKK, wonach ein Kuraufenthalt erst zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt

bewilligt würde, es nicht mehr versucht hätte, bei der GKK um Kostenersatz der Kuraufenthalte anzusuchen.

***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:

Sie muss außergewöhnlich sein.

Sie muss zwangsläufig erwachsen.

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein. Gemäß Abs. 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Kurkosten können nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig ist (eine andere Behandlung also nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint) und
- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Diese Voraussetzungen können durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden (vgl. VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Sind die Voraussetzungen gegeben, so können - soweit Angemessenheit vorliegt - abgezogen werden

- Aufenthaltskosten,
- Kosten für die medizinische Betreuung und Kurmittel,
- Fahrtkosten zum und vom Kurort,
- bei pflege- und hilfsbedürftigen Personen sowie Kindern die Aufwendungen für eine Begleitperson, nicht hingegen Aufwendungen für Begleitpersonen in anderen Fällen bzw. Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (vgl. VwGH 10.7.1959, 817/57; VwGH 4.10.1977, 2755/76).

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 Erfolg versprechend ist. An den - vom Steuerpflichtigen zu führenden - Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, m.w.N.).

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 auf Grund beihilfenrechtlicher 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. April 2002, 2000/15/0139).

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 (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0109).

Dass seitens des Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung keine Zuschüsse zu den gegenständlichen Aufenthalten der Bw geleistet wurden, ist unbestritten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist für den 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. Auch wenn im Gegenstandsfall die Schwere der Erkrankung und die daraus resultierenden Folgeerkrankungen unbestritten sein mögen, legt der Verwaltungsgerichtshof an die Anerkennung von Kurkosten einen strengen Maßstab an. Die Bw hat zum Nachweis der Notwendigkeit der Kuraufenthalte zwei ärztliche Bestätigungen vom 29. 1.2007 und vom 25. 9. 2007 – jeweils vor Kurantritt ausgestellt - beigebracht, aus denen sich zwar die medizinische Notwendigkeit einer Kur ergibt, die jedoch im übrigen ganz allgemein gehalten sind und weder eine konkrete Zuweisung an einen bestimmten Kurort bzw Kuranstalt noch einen Hinweis auf die Dauer des Kuraufenthaltes enthalten. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens, im Rahmen dessen die Bw seitens des Finanzamtes auf das Erfordernis einer konkreten ärztlichen Bestätigung hingewiesen wurde, brachte die Bw zwei ärztliche Bestätigungen des behandelnden Arztes mit selbem Ausstellungsdatum wie die ursprünglichen doch mit Ergänzungen hinsichtlich des Reiseziels und allgemein gehaltenem Therapievorschlag (Heilwirkung des Fangos und Thermalwassers bzw. Entgiftung) bei. Abgesehen davon, dass auch diese Bestätigungen die Dauer der Reise bzw Kuraufenthaltes, welche bekanntermaßen für den Genesungserfolg nicht unmaßgeblich ist, vermissen lassen, muss der Ansicht des Finanzamtes gefolgt werden, dass es ungewöhnlich ist, dass zum selben Datum zwei verschiedene Bestätigungen desselben Arztes zur Kur ausgestellt worden wären. Es ist anzunehmen, dass die oben angeführten Ergänzungen erst später auf Grund der Belehrung des Finanzamtes hinzugefügt wurden, was überdies die erst spätere Vorlage im Rahmen des Berufungsverfahrens vermuten lässt. Im übrigen erfüllen, wie bereits oben ausgeführt auch diese Bestätigungen nicht das von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aufgestellte Erfordernis insbesonders hinsichtlich der Kurdauer.

Unabhängig von diesen formalen Voraussetzungen legt der Verwaltungsgerichtshof strenge Maßstäbe an, um den Kuraufenthalt mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung von einem unbestrittenermaßen der Gesundheit ebenso zuträglichen Erholungsurlaub abzugrenzen. Auch wenn der Aufenthalt im ZentrumV auf Grund der in Anspruch genommenen Behandlungen und des Charakters dieses Zentrums eher einem Kuraufenthalt im obigen Sinn nahekommt, muss diese Wertung hinsichtlich des Aufenthaltes im Hotel R in XX schon eher in Zweifel gezogen werden. Handelt es sich doch dabei, wie der Web-Site des Hotels zu entnehmen ist, um ein elegantes Fünfsternehotel mit großzügigem Thermalschwimmbadbereich, erlesener Küche, gutsortiertem Weinkeller und luxuriösem

Ambiente. Das Hotel wirbt bei seinem großteils internationalen Publikum auch mit seiner schönen geographischen Lage und der Nähe der oberitalienischen Städte mit deren Sehenswürdigkeiten und Kunstschatzen. Auch wenn dieses Hotel kurmäßige Anwendungen anbietet, die die Bw ja auch tatsächlich laut vorgelegter Rechnung in Anspruch genommen hat, ist nach Ansicht der Berufungsbehörde dieser Hotelaufenthalt eher als Erholungsurlaub mit den Annehmlichkeiten eines schönen Hotels mit allem Freizeitangebot als als Kuraufenthalt mit einer unter ärztlicher Betreuung und Aufsicht stattfindenden Tages- und Freizeitgestaltung zu qualifizieren. Dass dieser Aufenthalt zweifelsohne der physischen und psychischen Gesundheit der Bw nach ihrer schweren Erkrankung zuträglich ist, wird nicht bestritten, erfüllt jedoch nicht das Erfordernis eines Kuraufenthaltes wie oben beschrieben.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für beide Kuraufenthalte keine ärztlichen Verordnungen, die vor Antritt der Kuraufenthalte ausgestellt und das oben beschriebene inhaltliche Erfordernis erfüllen, vorgelegt werden konnten, weshalb der Berufung betreffend Anerkennung der Kurhotelkosten schon allein aus diesem Grund kein Erfolg beschieden sein konnte und nur hinsichtlich der Behandlungskosten im Sinne der Berufungsvorentscheidung Folge gegeben werden konnte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 2. April 2009