



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. A S, LA, vom 19. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 20. Februar 2007 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezieht als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Rahmen seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 machte er aus dem Titel der **außergewöhnlichen Belastung** unter anderem für seine Ehegattin angefallene **Kurkosten** in Höhe von 3.792,81 € geltend.

Über **Vorhalt des Finanzamtes**, in dem er um belegmäßigen Nachweis seiner Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen, insbesonders Vorlage einer ärztlichen Bestätigung betreffend den Kuraufenthalt der Gattin und Bekanntgabe sämtlicher Zuschüsse und Ersätze gebeten worden war, legte er folgende **Unterlagen** vor:

- Rechnung der R GmbH, L vom 5.4.2006 über einen Aufenthalt von Fr. M S (Gattin) vom 27.4. bis 4.5.2006 im G Hotel Terme Montegrotto in einem Einzelzimmer mit Vollpension in Höhe von 794,00 €;

- Überweisungsschein des Allgemeinmediziners Dr. M. K, Lg, vom 24.4.2006 an das Kurhaus Montegrotto zur Verabreichung von 15 Fangopackungen (Diagnose: Cervicalsyndrom, Lumbolgie);
- Rechnung der R GmbH, L vom 30.6.2006 über einen Aufenthalt von Fr. M S vom 27.9. bis 11.10.2006 im G Hotel Terme Montegrotto in einem Einzelzimmer mit Vollpension in Höhe von 1.588,00 €;
- Bestätigung des ärztlichen Leiters des G Hotels Terme in Montegrotto vom 11.10.2006, laut welcher die Gattin des Bw's im Zeitraum 27.9. bis 11.10.2006 nach seiner ärztlichen Verordnung auf Grund der Diagnose „artrosi diffusa“ folgende Anwendungen durchgeführt hatte:

VISITA MEDICA	1	39,00 €
FANGO	10	330,00 €
SUMME		369,00 €

Die Kuren seien gut vertragen worden und werde empfohlen, diese nächstes Jahr zu wiederholen. Alle Anwendungen seien von ausgebildetem Fachpersonal durchgeführt worden.

Laut einer **Aufstellung** waren die vom Bw geltend gemachten strittigen Aufwendungen des Jahres 2006 aus dem Titel der **außergewöhnlichen Belastung/Kurkosten** folgendermaßen berechnet worden:

4.5.2006		
Hotel/7 Tage	794,00 €	
Fango	263,00 €	1.057,00 €
11.10.2006		
Hotel/14 Tage	1.588,00 €	
Fango	398,20 €	1.986,20 €
KM-Geld 0,376x1180x2		887,68 €
Haushaltsersparnis 6x55x21		- 137,55 €
SUMME (gerundet)		3.793,00 €

Der Bw wurde mit **Bescheid vom 20. Februar 2007** für das Jahr 2006 zur **Einkommensteuer für das Jahr 2006** veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung). Von den beantragten Kurkosten im Ausmaß von insgesamt 3.793,00 € wurden nur 661,20 € als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt wegen 50%-iger Behinderung der Gattin)

anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass nur die Kosten der Fangoanwendungen in Ansatz gebracht hätten werden können, da der Begriff „Kur“ ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren erfordere. Im gegenständlichen Fall sei für den Aufenthalt vom 27.4. bis 4.5.2006 keine ärztliche Bestätigung vorgelegt worden und für jenen vom 27.9. bis 11.10.2006 laut Bestätigung nur „eine“ ärztliche Untersuchung mit 10 Fangoanwendungen erfolgt.

Mit Schreiben vom 19. März 2007 erhab der Pflichtige gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Seine Frau sei durch eine hochgradige Skoliose (Wirbelsäulenverkrümmung / korkenzieherförmig) seit mehr als 50 Jahren erheblich beeinträchtigt mit einem sich laufend verschlechternden Krankheitsbild, da immer mehr Folgewirkungen des Primärleidens auftreten würden (allein im Zeitraum 2004-2005 habe das Bundessozialamt eine Erhöhung ihrer Funktionsbeeinträchtigung von 10% festgestellt, was zur Ausstellung des Behinderungsausweises geführt habe). Das Leiden sei vor allem durch jahrzehntelange Dauerschmerzen gekennzeichnet, was zu starken Einschränkungen der Bewegungsfähigkeit, insbesonders beim Gehen führe.

1989 habe einer seiner Frau im Haus der BVA in B verordnete Kur keine Schmerzlinderung gebracht. Über ärztliches Anraten habe sie daraufhin 1990 ihre erste Kur in Abano Terme (Montegrotto) mit dem Erfolg absolviert, dass ihre Bewegungsfähigkeit erheblich besser und die Schmerzen gelindert worden seien. Seit dieser Zeit sei sie dort regelmäßig zur Kur. Im dortigen Fango seien mehr als zehn verschiedene Algenarten enthalten, darunter besonders schmerz- und entzündungshemmende Arten auf Cortisonbasis. Dreieinhalb Millionen Patienten aus aller Welt nützten dieses Kurgebiet im Jahr. Die Kuranwendungen seien für den Patienten, insbesonders im höheren Alter, ziemlich kreislaufbelastend, daher absolviere seine Frau ihre Therapie in zwei Etappen, einmal im Frühjahr zwei Wochen und im Herbst eine Woche. Da im Bescheid das Fehlen einer ärztlichen Bestätigung festgestellt worden sei, werde hiemit eine solche nachgereicht.

Zum Begriff „Kur“:

Das Kurhotel seiner Frau verfüge über sämtliche Einrichtungen für ihr Heilverfahren. Die ärztliche Betreuung sei selbstverständlich gegeben, wie die ärztlichen Bestätigungen zeigten. Die ärztliche Bestätigung vom 4.5.2006 weise zum Beispiel nur zahlungspflichtige Anwendungen auf. Darüber hinaus nehme seine Frau über ärztlichen Rat selbstverständlich tagsüber sowohl vormittags als auch nachmittags regelmäßig eine Vielzahl von Thermalbädern, die je nach Tagesverfassung mehr oder minder lange Ruhepausen erfordern würden, da das Wasser eine Temperatur von ca. 40° C habe. Weiters nehme sie täglich an der Unterwasserphysiotherapie teil, die von einer Physiotherapeutin geleitet werde. Eine kurmäßige Auslastung sei damit gegeben, da schließlich auch die Ruhephasen als zur Kur gehörig dieser zuzurechnen seien. Diese Anwendungen seien im Pauschalpreis des Hotels enthalten und würden daher nicht in der Rechnung aufscheinen. In Zukunft könnten sie aber in der ärztlichen Bestätigung angeführt werden.

Von einem Erholungsaufenthalt könne bei dieser über die Maßen anstrengenden Inanspruchnahme durch Kuranwendungen gerade bei älteren Patienten mit Sicherheit nicht gesprochen werden. Man benötige nach einer solchen Kur geradezu eine Erholungsphase von ca. 14 Tagen.

Der Berufung legte der Bw eine **Bestätigung des Facharztes für Orthopädie Dr. M. S vom 19.3.2007** bei, aus der Folgendes hervorgeht:

Die Patientin sei bei ihm seit 1999 wegen multipler Wirbelsäulen- und Gelenksprobleme in Behandlung.

Er habe verschiedenste Therapien durchgeführt, nur mit Teilerfolgen. Die beste Therapie sei bisher immer ein Kuraufenthalt in Abano Terme Montegrotto gewesen. Danach habe sich immer eine Besserung für etwa ein halbes Jahr ergeben. Die Patientin sei auch schon in B – allerdings ohne wesentlichen Erfolg – gewesen.

Abano Terme sei bekannt für sein sehr wirksames Fango und Thermalwasser, was im Fall der Patientin S den erwünschten Erfolg gebracht habe.

Auf sein Anraten seien vom Hausarzt derartige Fangokuren verordnet worden. Weiters sei der Patientin aufgetragen worden, mehrmals täglich die Thermalwasseranlagen der Therme zu nutzen, dies aber nur bis zur cardialen Belastungsgrenze. Zusätzlich sollte die Patientin immer auch bei der Unterwasserheilgymnastik teilnehmen, dies ebenfalls bis zu ihrer subjektiven Belastungsgrenze. Die Patientin habe dies alles laut eigenen Angaben immer befolgt und daher auch immer einen guten Kurerfolg gehabt.

Weitere Maßnahmen im Rahmen der Kur seien nicht nötig, da durch andere medizinische Anwendungen und Therapien im Laufe der Krankengeschichte schon mehrmals Verschlechterungen eingetreten seien.

Die Patientin leide an einer aus orthopädischer Sicht dramatischen Form einer thoracolumbalen Skoliose mit Folgeschäden, dies seit Jugend. Die Kurmaßnahmen 2x jährlich in Abano seien daher auch in Zukunft indiziert, weil sie den bestmöglichen Palliativerfolg für die Patientin brächten.

Weiters legte der Bw der Berufungsschrift einen **Befundbericht des Orthopäden vom 19.3.2007** bei, aus dem ab 25.10.1999 in regelmäßigen Abständen erstellte Diagnosen, Therapien und Beschreibungen des „Prozedere“ aufgelistet sind.

Laut Anamnese vom 25.10.1999 fuhr die Patientin 2x jährlich zur Kur nach Abano. In der letzten Darstellung des „Prozedere“ vom 21.2.2006 wurde abermals auf die Kuraufenthalte/2x pro Jahr in Abano hingewiesen, da die Schmerzen dann immer für ½ Jahr viel besser wären.

Schließlich legte der Bw auch eine **Bestätigung** des ärztlichen Leiters des G Hotels Terme/Montegrotto vom 4.5.2006 betreffend den Aufenthalt vom 27.4. bis 4.5.2006 vor, wonach Fr. M S auf Grund der Diagnose „ARTROSI DIFFUSA“ nach seiner ärztlichen Verordnung folgende Anwendungen durchgeführt hätte und folgende Beträge verrechnet worden wären:

Ärztliche Untersuchung	1	39,00 €
Bademantel	1	16,00 €
Fango mit Dusche und Thermalbad mit Ozon	6	198,00 €
		253,00 €

Die Kuren seien gut vertragen worden und werde empfohlen, diese nächstes Jahr zu wiederholen. Alle Anwendungen seien von ausgebildetem Fachpersonal durchgeführt worden.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2007** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, indem es darauf hinwies, dass die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich gewesen wäre. Da weder eine diesbezügliche

Bestätigung vorgelegt noch der Hinweis erfolgt sei, dass von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung Zuschüsse geleistet worden wären, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 11. Juni 2007 stellte der Bw den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag)**.

Mit **Vorlagebericht** vom 5. Juli 2007 legte das Finanzamt die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 34 Abs. 1 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.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach **§ 34 Abs. 3 leg.cit.** dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Kurkosten können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen erforderlich ist und
- ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 78 zu § 34, Stichwort „Kurkosten“; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt also zu einer außergewöhnlichen Belastung.

Der **Begriff „Kur“** erfordert vielmehr ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren.

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 (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; 28.10.2004, 2001/15/0164).

Laut **Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes** ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes daher vor allem das Vorliegen folgender **zweier wesentlicher Beweismittel** unerlässlich (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, mwN):

1) Zunächst ist ein VOR Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, bzw. ein Zuschuss eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung (auch zur Erlangung eines solchen ist in der Regel ein entsprechendes ärztliches Gutachten vorzulegen!) nachzuweisen.

Vom Bw waren im gegenständlichen Fall zwar mehrere ärztliche Bestätigungen beigebracht worden. Der Großteil dieser war aber jeweils nicht vor Antritt der Kur(en) ausgestellt worden. So stammen die Stellungnahme des Facharztes für Orthopädie sowie auch dessen Befundbericht erst vom **19.3.2007**; die Schreiben des ärztlichen Leiters des G Hotels Terme/Montegrotto bestätigen – jeweils am letzten Tag des Kuraufenthaltes – die durchgeführten Anwendungen.

Lediglich der Überweisungsschein des Allgemeinmediziners Dr. K vom 24.4.2006 war vor Antritt der ersten Kurreise am 27.4.2006 erstellt worden. Darin ist zwar das Reiseziel Montegrotto ausgewiesen; allerdings geht daraus die Dauer der Reise nicht hervor. Diese ließe sich allenfalls aus der Anzahl der verschriebenen Fangopackungen (täglich eine?!) erahnen, ist aber letztendlich insofern nicht nachvollziehbar, als auf dem Überweisungsschein 15 solcher Fangopackungen angeführt sind (was eher einem dreiwöchigen Kuraufenthalt entsprechen würde), tatsächlich aber laut Bestätigung der Montegrotto Terme im Frühjahr zunächst nur 6 entsprechende Anwendungen durchgeführt worden waren. Dass im Herbst schließlich weitere 10 Fangopackungen verabreicht wurden, ist unbestritten. Eine derartige – für eine Kur unübliche – Verteilung der Anwendungen über ein halbes Jahr hinweg hätte aber im ärztlichen Zeugnis (Überweisungsschein) zumindest angesprochen bzw. näher erläutert werden müssen, wiewohl in der Angabe der Diagnose allein überdies nach ho. Ansicht eine ausreichende Begründung der Notwendigkeit nicht erblickt werden kann.

Insgesamt konnte daher keine der vom Bw vorgelegten ärztlichen Bestätigungen als taugliches Beweismittel, das den oben dargelegten vom Verwaltungsgerichtshof definierten Anforderungen entsprochen hätte, qualifiziert werden.

Der Erhalt eines Zuschusses durch einen Träger der gesetzlichen Sozialversicherung, der – da allgemein davon auszugehen ist, dass ein solcher ohnehin nur bei Vorliegen eines entsprechenden ärztlichen Gutachtens gewährt wird – die Vorlage eines solchen ärztlichen Zeugnisses ersetzen hätte können, wurde vom Bw trotz Aufforderung im Vorhaltsschreiben des Finanzamtes weder behauptet noch nachgewiesen.

2) Zusätzlich zu dem unter Punkt 1 beschriebenen Beweismittel hat jener Steuerpflichtige, der die Aufwendungen für eine Kur als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, durch geeignete Unterlagen zu belegen, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter einen Kuraufenthalt – d.h. einen solchen mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung – und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, darstellt.

In diesem Zusammenhang hat der Pflichtige nachzuweisen, dass er sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und seine Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet hat.

In seinem Erkenntnis vom 25.4.2002, 2000/15/0139, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass weder eine Beschreibung des Ablaufes eines Kurtages noch die Bestätigung des Direktors des Beherbergungsbetriebes, dass tägliche Schwimm- und Bewegungstherapien im Schwefel-Thermalbecken im Hotelpreis inbegriffen seien, einen entsprechenden Nachweis darstellten.

Aus den vom Bw vorgelegten Bestätigungen des ärztlichen Leiters des Hotels in Montegrotto gehen zwar Art und Anzahl der durchgeführten Therapien (Fangopackungen) hervor, nicht aber deren zeitliche Lagerung, wie es etwa bei einem im Rahmen einer Kur üblicherweise erstellten **Kurplan** (z.B. „Kurpass“; kurärztlicher Therapieplan – siehe VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116) der Fall ist.

Jedenfalls kann aus der in den vorgelegten Rechnungen ausgewiesenen Anzahl bzw. Art der Therapieanwendungen kein entsprechender Hinweis auf eine tatsächlich kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung abgeleitet werden. Den bloßen Behauptungen des Bw's, dass seine Gattin neben den Fangoanwendungen auch eine Vielzahl von Thermalbädern (samt Ruhepausen) genommen und an der Unterwasserphysiotherapie teilgenommen habe, kann im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof an einen Nachweis gestellten strengen Anforderungen keine ausreichende Beweiskraft zugebilligt werden, zumal die Nutzung der Thermalanlagen und Teilnahme an der Unterwasserheilgymnastik im Pauschalpreis laut Rechnung inbegriffen und somit – unabhängig von einem Kuraufenthalt – auch bloß Erholungssuchenden (meist ebenfalls mehr oder weniger mit dem Ziel einer Steigerung des gesundheitlichen Wohlbefindens) gestattet waren.

Zu einem kurmäßig geregelten Tagesablauf gehört aber überdies vor allem eine **laufende ärztliche Kontrolle am Kurort** (siehe auch UFS 12.11.2003, RV/0238-G/02).

Den vorgelegten Rechnungen bzw. Bestätigungen des ärztlichen Leiters des Hotels in Montegrotto ist zu entnehmen, dass im konkreten Fall jeweils nur einmal (vermutlich zu Beginn des Aufenthalts; Preis jeweils 39,00 €) eine ärztliche Untersuchung vor Ort

stattgefunden habe. Damit kann aber keinesfalls von einer „laufenden ärztlichen Kontrolle“, wie sie bei Kuraufenthalten üblich ist, gesprochen werden.

Auf Grund obiger Erwägungen vermochte der Unabhängige Finanzsenat den vom Bw vorgelegten Beweismitteln, im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes zu stellen sind, nicht jene Beweiskraft zuzubilligen, die die Anerkennung des Aufenthaltes als außergewöhnliche Belastung erlaubt hätte.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass durch diese Entscheidung die Tatsache, dass der Gesundheitszustand der Gattin des Bw's durch die strittigen Aufenthalte in Montegrotto verbessert wurde, nicht in Abrede gestellt werden soll. Allein der Umstand, dass die Aufenthalte ihrer Gesundheit förderlich gewesen waren, reichte für die Anerkennung als Kurreise im oben dargestellten Sinn jedoch nicht aus (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Es waren daher – wie bereits auch im angefochtenen Erstbescheid geschehen – als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 jedenfalls die Kosten der nachgewiesenermaßen erfolgten Kuranwendungen (Fangopackungen) in Ansatz zu bringen. Das auf die Anerkennung der darüber hinausgehenden Aufwendungen für den Kuraufenthalt gerichtete Berufungsbegehren musste auf Grund obiger Erwägungen jedoch als unbegründet abgewiesen werden.

Linz, am 17. März 2008