



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen Bw, Anschrift, vertreten durch Ewald Kapeller WTH Steuerberatung GmbH, 6430 Ötztal - Bahnhof, Ötztaler Höhe 11, vom 30. November 2009 betreffend Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2004 sowie Einkommensteuer 2007 sowie vom 8. März 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck, betreffend Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2004 sowie Einkommensteuer 2007 (Ausfertigungsdatum jeweils 1. Oktober 2009) und Einkommensteuer 2008 (Ausfertigungsdatum 22. Jänner 2010) entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 und 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2007 wird jeweils auf die bezug habenden Berufungsvorentscheidungen vom 25. Jänner 2010 für das Jahr 2004 bzw. vom 22. Jänner 2010 für das Jahr 2007 verwiesen, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden.

Die Berufungen gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 und Anspruchszinsen 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin beantragte in den streitgegenständlichen Jahren (2004, 2007 und 2008) jeweils die Berücksichtigung von Ausgaben für zweiwöchige (2004) bzw. dreiwöchige (2007 und 2008) Aufenthalte in einem Kurzentrum. Bei diesen Aufenthalten absolvierte sie jeweils die im Rahmen eines Pauschalarrangement vom Kurzentrum angebotene „moderne F.X.-Mayr Kur“.

Die hierfür als außergewöhnliche Belastung für das Jahr 2004 und 2007 in der Berufung (Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 30.11.2009) gegen die Einkommensteuerbescheide geltend gemachten Kosten beliefen sich nach Abzug einer jeweiligen Haushaltsersparnis im Jahr 2004 auf 2.628,99 € und im Jahr 2007 auf 2.192,08 €. Jene für das Jahr 2008 im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Kosten betrugen nach Abzug einer Haushaltsersparnis 3.689,48 €.

Das Finanzamt versagte diesen Ausgaben in den Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2004 (Ausfertigungsdatum 25. Jänner 2010) und 2007 (Ausfertigungsdatum 22. Jänner 2010) bzw im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 (Ausfertigungsdatum 22. Jänner 2010) die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung, dass die Kurkosten mangels einer ärztlichen Verordnung nicht berücksichtigt werden könnten.

Im Vorlageantrag vom 8. März 2010 betreffend die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2007 bzw. in der Berufung vom 8. März 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde begründend ausgeführt, dass die streitgegenständlichen Kuraufenthalte zur Linderung einer Krankheit notwendig waren. Hiezu wurde jeweils eine ärztliche „Bestätigung“ ohne Datum beigelegt, in der von einem Arzt für Allgemeinmedizin ausgeführt wurde, dass die Kuraufenthalte zur Linderung der Krankheit (progrediente PCP mit zunehmender Gelenksdestruktion, Zn Knie TEP bds) dringend notwendig gewesen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Außergewöhnliche Belastung:

Strittig ist in den vorliegenden Streitjahren (nach teilweiser Stattgabe des Berufsbegehrens in den Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 2004 und 2007) nunmehr ausschließlich, ob die Kosten der Berufungswerberin für die F.X.-Mayr-Kuren in den Jahren 2004, 2007 und 2008 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Vorweg wird angemerkt, dass der Vorhalt des Referenten, wonach die für die Jahre 2004 und 2008 zusätzlich geltend gemachten Kosten über 841 € und 1.449,40 € betreffend diverse Anwendungen während des Kuraufenthaltes nicht gesondert bezahlt worden seien, sondern Teil des entrichteten Pauschalpreises bzw. der Gesamtrechnungen gewesen seien, durch die die steuerliche Vertretung dahingehend beantwortet wurde, dass dies zutreffend sei. Die geltend gemachten Kosten für das Jahr 2004 wären daher auf 1.787,99 € (2.628,99 € abzüglich 841 €) und 2008 auf 2.240,08 € (3.689,48 € abzüglich 1.449,40 €) abzuändern.

Im weiteren gilt es zu berücksichtigen, dass gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen abzuziehen sind. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein;

sie muss zwangsläufig erwachsen und

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 als außergewöhnliche Belastung im Sinne der angeführten gesetzlichen Bestimmung anerkannt werden, wenn der Kuraufenthalt

in direktem 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](#)).

Nach der 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](#)):

Zunächst ist ein **vor Antritt der Kur** ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. 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 (VwGH 25.04.2002, [2000/15/0139](#)).

Die Berufungswerberin legte zwar eine undatierte ärztliche Bestätigung vor, in der ein Arzt für Allgemeinmedizin bestätigt, dass die streitgegenständlichen „Kuraufenthalte zur Linderung der Krankheit (progrediente PCP mit zunehmender Gelenksdestruktion, Zn Knie TEP bds)“ dringend notwendig“ gewesen seien, sowie eine weitere Bestätigung desselben Allgemeinmediziners, datiert mit 4.12.2009, in welcher ausgeführt wurde, dass die Berufungswerberin „aufgrund eines chronischen Leidens **selbständig** jährliche Kuren für Stütz- und Bewegungsapparat in Anspruch genommen“ habe und „aus medizinischer Sicht die Kuraufenthalte aufgrund der Stärke der Symptomatik absolut indiziert“ gewesen seien. Diese Bestätigungen wurden aber jeweils **nicht vor Antritt der Kuren** erstellt. Bei diesen Bestätigungen kann es sich darüberhinaus nicht um ärztliche Kuranordnungen bzw. Anordnungen von Heilbehandlungen handeln, weil Kuranordnungen bzw. Behandlungen nicht nach deren Durchführung "verschrieben" werden können.

Weiters wurde von der Berufungswerberin in einem Schreiben vom 14.1.2009 über Vorhalt des Finanzamtes bestätigt, dass sie **keinerlei** „Erstattungen“ – und damit insbesondere auch nicht durch einen Träger der gesetzlichen Sozialversicherung –, der, wie ausgeführt, die Vorlage eines solchen ärztlichen Zeugnisses ersetzen hätte können, erhalten habe.

Da es somit an der notwendigen Voraussetzung, nämlich der Ausstellung eines ärztlichen Zeugnisses (betreffend Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel) und zwar vor Antritt der Kuren bzw. am Nachweis eines Kostenersatzes durch einen Träger der gesetzlichen Sozialversicherung fehlt, können die Kosten der strittigen Aufenthalte allein schon aus diesem Grund nicht anerkannt werden.

Zusätzlich zu dem vorstehend angeführten Voraussetzungen hätte der Steuerpflichtige, der die Ausgaben für eine Kur als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, aber auch 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 müsste der Abgabepflichtige nachweisen, dass er sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und seine Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet war.

Aus den von der Berufungswerberin vorgelegten Bestätigungen (gesonderte Rechnungen bzw. Aufstellungen der Kuranstalt über die konsumierten Anwendungen) gehen zwar die Art und Anzahl der durchgeführten Behandlungen hervor. Aus der Anzahl der konsumierten Behandlungen ist aber ersichtlich, dass die Berufungswerberin an den Wochentagen im Schnitt lediglich drei Anwendungen zu jeweils ca. 20 Minuten erhalten hat. Diese relativ geringe Anzahl der Anwendungen bestätigt keinen kurmäßig geregelten Tagesablauf, weshalb darüberhinaus auch diese Voraussetzung nicht erfüllt wird.

Auf Grund dieser Erwägungen gelangte der Referent im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes zu stellen sind, zur Ansicht, dass die Zwangsläufigkeit im streitgegenständlichen Fall nicht als erwiesen angenommen werden kann, und daher die Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können (vgl. UFS 19.4.2012, RV/0366-L/11 zu Heilfastenkuren).

Recherchen im Internet ergaben weiters, dass die F.X. Mayr-Kur vom Kurzentrum als Pauschalangebot unabhängig von einem bestimmten Krankheitsbild jedem Erholungssuchenden angeboten wird. Dies gilt auch für die von der Berufungswerberin in Anspruch genommenen und im Pauschalangebot des Kurzentrums bzw. Kurhotels enthaltenen Anwendungen.

Da von der Berufungswerberin auch für die konsumierten Anwendungen weder eine ärztliche Verordnung vorgelegt, noch ein Ersatz von einem Sozialversicherungsträger geleistet wurde, und darüberhinaus auch kein direkter Zusammenhang zwischen den Anwendungen und dem in der ärztlichen Bestätigung angeführten Leiden der Berufungswerberin erkennbar ist (UFS 27. 9. 2012, RV/2549-W/11), war aus dem jeweiligen Pauschalpreis der einzelnen Jahre für die F.X.-Mayr-Kuren auch kein auf die Anwendungen entfallender Anteil herauszurechnen und entsprechend als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Der Referent zieht es keineswegs in Zweifel, dass die Aufenthalte und die konsumierten Anwendungen dem Gesundheitszustand der Berufungswerberin grundsätzlich jeweils zuträglich waren. Allerdings reicht der Umstand, dass die Aufenthalte der Gesundheit förderlich waren, für die Anerkennung als Kuraufenthalt im oben dargestellten Sinn nicht aus (VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#)).

Die Berufung musste aus den dargestellten Erwägungen daher als unbegründet abgewiesen werden.

2. Anspruchszinsen:

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen liegt eine Abgabennachforderung auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2004 zu Grunde.

Dazu ist auszuführen, dass der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des entsprechenden Stammabgabenbescheides - im gegenständlichen Verfahren der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2004 - ausgewiesenen Nachforderungen gebunden ist.

Zinsenbescheide setzen somit nicht die materielle, sondern bloß die formelle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides voraus. Es sind daher Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig wäre.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst.

Dies bedeutet, dass dann, wenn sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweist und entsprechend abgeändert oder aufgehoben wird, diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen neuen - sohin akzessorischen - Zinsenbescheid Rechnung getragen wird.

Aufgrund der vorliegenden Berufungsvorentscheidung wurde daher ein weiterer Anspruchszinsenbescheid erlassen. Der ursprüngliche Zinsenbescheid war daher auch nicht abzuändern (vgl. Ritz, § 205 Tz 35). Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen

Materialien zur Schaffung der Bestimmung des § 205 BAO zu entnehmen (siehe Erläuternde Bemerkungen RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. November 2013