



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder HR Dr. Susanne Zankl, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Dr. H.H., vom 26. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 22. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 nach der am 07. Dezember 2011 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird geändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe /dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), ein Arzt in Ruhestand, machte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 neben Sonderausgaben und neben dem Freibetrag wegen eigener Behinderung gem. [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) sowie dem Pauschbetrag

gem. § 3 Abs. 2 der VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (ag. B.) nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung iHv von gesamt € 21.792,73 geltend.

Die Veranlagung wurde zunächst antragsgemäß durchgeführt.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle wurde der Bw aufgefordert folgende Unterlagen bzw. Rechnungen nachzureichen:

- Heizölverbrauch Schwimmbad
- Infrarotkabine
- H Sanierungsarbeiten Schwimmbad
- Kur in Warmbad Villach
- WB Wartung für Brenner
- KH physioth. Behandlung v.16.5.2008 (Ersätze)
- Steuerberatungskosten

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens teilte der Bw mit:

Bei ihm wäre eine Hüfttotalendoprothesen-Implantation vorgenommen worden. Wegen auftretender Komplikationen nach dieser Operation wären in den letzten Jahren weitere Operationen notwendig gewesen. Aufgrund der Erkrankung käme es zu funktionell bedingten Schmerzen am Bewegungsapparat, überwiegend im Bereich der Muskulatur.

Durch gezielte Maßnahmen (zb wärmetherapeutische Maßnahmen, Infrarotwärme), deren Aufwendungen als ag. B. geltend gemacht wurden, könnte der Krankheitsprozess verlangsamt und der Schmerzzustand gelindert werden.

In diesem Zusammenhang wurde ein Schreiben des Landeskrankenhauses Salzburg, Dr. A.W., übermittelt, in dem dieser bestätigte, dass ein gezieltes tägliches Gangtraining in einem Bewegungsbecken mit einer Wassertemperatur von 30 Grad für die Diagnose einer massiven muskulären Dysbalance, wie sie bei dem Bw vorläge, sehr sinnvoll wäre. Dr. A.W. bestätigte in einem Schreiben vom 8.1.2010 weiters, dass Infrarotwärme, wenn möglich in Form von täglichen Behandlungen, sehr positive Auswirkungen auf den Patienten hätte.

Vorgelegt wurden nachstehende Rechnungen:

- Honorarnote Dr. KH über physiotherapeut. Behandlungen iHv € 475,00
- Rechnung H Bau GmbH iHv € 4.924,10
- Rechnung WB iHv € 223,39
- Rechnung Physio Therm Infrarotkabine iHv € 4.486,50, Einzahlungsbeleg
- Berechnungsmodell jener Wärmemenge, die sich aus dem Temperaturunterschied der angegebenen Raumtemperatur von 20 Grad und der Schwimmbadtemperatur von 30 Grad -Durchschnittspreis 2008 € 79,88, Mittelwert 2850 Liter- ergibt und zu Kosten iHv € 2.273,45 führt

- Rechnung betreffend Kur in Warmbad Villach vom 18.5.-7.6.2008 iHv, € 6.379,24
(inkludiert KM-Geld von € 299,44 und Tappe € 119,80)
- Honorarnote Steuerberater iHv € 636,00

Das Finanzamt hob nach Durchsicht der vorgelegten Unterlagen und Rechnungen am 22.12.2009 den Einkommensteuerbescheid 2008 gem. [§ 299 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) auf.

Gleichzeitig wurde ein neuer Sachbescheid 2008 erlassen, wobei Sonderausgaben (Steuerberatungskosten) iHv € 636,00 und Aufwendungen für ag.B. iHv insgesamt € 3.151,65 steuerlich anerkannt wurden.

Steuerlich nicht anerkannt wurden

- Aufwendungen für den Kuraufenthalt in Villach iHv € 6.379,24 (§20 EStG)
- Ersätze der BVA iHv € 354,40 für die Behandlungen KH (anerkannt daher € 120,60),
- Kosten für die Anschaffung der Infrarotkabine iHv 4.486,50
- Ausgaben für das Schwimmbad (€ 4.924,45),
- Wartungspauschale iHv € 223,39 und
- Kosten für das Heizöl iHv € 2.273,45 .

Im Rahmen einer im Finanzamt stattgefundenen Besprechung bestätigte der Bw, dass die Kur in Villach von der Krankenkasse nicht verschrieben wurde („die Zeit wäre zu knapp gewesen“, AV vom 20.1.2010, Dr. F).

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 erhob der Bw das Rechtsmittel der Berufung und erklärte, dass sich die Berufung gegen folgende Punkte des Bescheides richten würde:

- 1.Aufenthaltskosten Kur im Warmbad Villach vom 18.5.-7.6.2008 iHv gesamt € 3.258,87 (begehrte Kosten Hotel nunmehr für 1 Person € 2.980,00, € 149,72 Fahrtspesen, € 129,15 Selbstbehalt f. phys. Therapie)
- 2.Kosten für Infrarotkabine; begehrte Kosten nunmehr anteilmäßig 50%, € 2.243,25
- 3.Kosten für anteilige Heizölkosten für hauseigenes Schwimmbad iHv € 2.273,45

Dem Berufungsbegehren beigelegt war ein Schreiben des Dr. UD, Universitätsklinik Salzburg, Vorstand der Orthopädie, in dem dieser bestätigte, dass der Bw seit Jahren bei Kuraufenthalten im Warmbad Villach behandelt worden und daher er dem dortigen Ärzteteam bestens bekannt wäre. Aus früheren Aufenthalten wäre die gute Verträglichkeit der dortigen Therapiemaßnahmen (Thermalwasserbehandlungen) für den Bw erwiesen.

Der Bw führte weiters aus, dass ihm nach seinem 8-monatigen stationären Aufenthalt in der Universitätsklinik Salzburg, Dr. U.D. eine baldmöglichste Physio Therapie im Warmbad Villach verordnet hätte, da er diese seit einigen Jahren regelmäßig in Villach durchgeführt hätte. Da eine baldmöglichste Bewilligung für eine Kur nicht mehr möglich gewesen wäre, hätte ihm der Chefarzt der BVA die größtmögliche Anzahl an Physio- Therapien verordnet, welche im Rahmen eines Aufenthaltes im Kurhotel Warmbaderhof ambulant durchgeführt werden könnten. So hätte er während seines 3-wöchigen Aufenthaltes an 15 Behandlungstagen 66 Physio-Therapien (Heilgymnastik, Zellenbäder, Heilmassage Lymphdrainage, Ultraschall, Schwellstrom Unterwasser- Jogging im Thermalwasser) erhalten, was einem Durchschnitt von 4,4 Behandlungen pro Tag entspräche.

Der Bw wies darauf hin, dass mit der Berufung keine Aufwendungen mehr für eine Begleitperson (Aufenthalt Villach) geltend gemacht worden wären. Seine Frau trüge die Hotelkosten selbst.

Zu der Anschaffung „Infrarotkabine“ führte der Bw aus, dass durch die tägliche Anwendung der Wärmetherapie eine Schmerzlinderung erreicht werden konnte. Die körperliche Belastung wäre durch die Möglichkeit, die Therapie im eigenen Haus durchführen zu können, eine wesentlich geringere.

Behandlungskosten für 1x Infrarotbehandlung bei einem Physiotherapeuten betrügen € 8. Transportkosten wären mit € 60-80 zu veranschlagen. Bei einer Anwendung von nur 2-3x/wöchentlich würden diese Kosten bereits ein Mehrfaches des Anschaffungspreises der Physio- Therm Kabine betragen, wobei die Transportschwierigkeit bei seiner Gehbehinderung und seinem Gesundheitszustand in dieser Kalkulation noch gar nicht berücksichtigt worden wären.

Zu den anteiligen Heizkosten für das Schwimmbad führte der Bw, dass durch die tägliche Unterwasser- Therapie in Form eines Gang-Trainings und der regelmäßigen, wenn möglich täglichen Unterwasser Therapie sein Zustand weitgehend stabilisiert werden könnte.

Der durchschnittliche Heizölverbrauch für das Erreichen einer Wassertemperatur von 30 Grad, welche für die Durchführung einer Unterwassertherapie unbedingt notwendig wäre, betrüge 2.850 Liter, was einem Durchschnittspreis von € 2.273,45 entspräche. Diesen Betrag hätte er steuerlich geltend gemacht.

Müsste er diese Unterwasser- Therapie 3x wöchentlich zB in Bad Vigaun durchführen lassen, entstünden Kosten zwischen € 9.069,37 und € 11.607,20, welche den geltend gemachten Kosten von € 2.273,45 gegenüberzustellen wären.

Gleichzeitig beantragte der Bw die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

In der am 7. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass er nach seinem 9-monatigen Aufenthalt in der orthopädischen Klinik zunächst auf ein Anschlussheilverfahren verzichtet hätte. Als sich sein Gesundheitszustand nicht verbessert hätte, versuchte er einen Kuraufenthalt von der BVA bewilligt zu bekommen. Dies hätte aber 2 bis drei Monate gedauert, deshalb habe er nach Rücksprache mit dem Chefarzt ohne Kurbewilligung eine Kur in Villach angetreten. Er wäre unter ärztlicher Kontrolle gestanden.

Er führte weiters aus, dass er im Zuge des Berufungsverfahrens die Kosten für die Infrarotkabine auf 50% gekürzt hätte, da ein berechtigter Verdacht bestände, dass seine Frau auch die Kabine benützte. Außer seiner Frau würde niemand die Infrarotkabine benutzen. Zum Berufungspunkt Schwimmbad/Heizkosten teilte er mit, ein Gangtraining außerhalb des Wassers wäre sehr schwierig. Die BVA würde nur mehr das nächstgelegene Hallenbad bezahlen, das wäre in seinem Fall das Paracelsusbad. Einen Besuch dort möchte er sich aber nicht mehr zumuten, da das Hallenbad sehr überfüllt wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Nachstehender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:

Den vorgelegten Unterlagen aus der Krankengeschichte ist zu entnehmen, dass beim Bw eine Hüfttotalendoprothesen-Implantation vorgenommen wurde. Wegen auftretender Komplikationen nach dieser Operation sind in den letzten Jahren weitere Operationen notwendig gewesen. Aufgrund der Erkrankung leidet der Bw an funktionell bedingten Schmerzen am Bewegungsapparat, überwiegend im Bereich der Muskulatur.

Strittig ist nunmehr die steuerliche Anerkennung der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für

- die Aufenthaltskosten im Kur-und Thermen Hotel Warmbaderhof in Villach in der Zeit vom 18.5.-7.6.2008 in Höhe von € 2.980,00, Fahrtspesen €149,72, Selbstbehalt für phys. Therapie €129,15, gesamt € 3.258,87
- die Anschaffung einer Infrarotkabine in Höhe von € 2.243,25 (50%) sowie
- anteilmäßigen Kosten für die konstante Erwärmung des hauseigenen Schwimmbades auf 30 Grad in Höhe vom € 2.273,45.

Folgende Rechnungen wurden vorgelegt:

- Hotelrechnung Warmbaderhof in Villach vom 7.6.2008,
- Rechnung der Physio Therm GmbH vom 7.12.2007 über den Erwerb einer Infrarotkabine und
- Berechnungsmodell zur Ermittlung der notwendigen Energiemenge für die Schwimmbaderwärmung, Fa. IHT GmbH.

Weiters liegen im Akt drei Verordnungsschreiben des Arztes Dr. G über gesamt 66 Behandlungen auf. Es handelt sich dabei um jene Behandlungen, die der Bw während seines Aufenthaltes in Villach konsumiert hatte.

Vorgelegt wurde auch die Leistungsaufstellung der Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter über die für den Bw im Zeitraum des Kuraufenthaltes in Villach erbrachten Leistungen im Thermalbad Feldner OHG (zugehörig zum Hotel Warmbaderhof) sowie den daraus resultierenden Selbstbehalten iHv € 129,15.

Für das Berufungsjahr 2008 ist im Akt dokumentiert, dass das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen für den Bw eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 70% festgestellt hat.

Dem Bw wurde ein Freibetrag gemäß § 35 Abs.3 gewährt.

Mit dem Berufungsschreiben des Bw wurden Empfehlungsschreiben des Dr. A.W. , V., vom 8.1.2010 als auch des Dr. U.D., VO, vom 13.1.2010 beigebracht:

In diesen Schreiben bestätigen die beiden Ärzte die Sinnhaftigkeit von wärmetherapeutische Maßnahmen im Zusammenhang mit der obigen Diagnose des Bw (gezieltes Gangtraining in einem Bewegungsbecken mit einer Wassertemperatur von 30 Grad bzw. Anwendungen von Infrarotwärme).

Vorgelegt wurde auch ein Schreiben vom 13.1.2010, in welchem Dr. U.D. darauf hinweist, dass er dem Bw geraten hätte, rehabilitative Maßnahmen möglichst an einer Institution durchführen zu lassen, an der der Bw den Ärzten und Therapeuten aus früheren Aufenthalten bekannt und aus früheren Aufenthalten die gute Verträglichkeit von Therapiemaßnahmen wie Thermalwasserbehandlung erwiesen wäre.

Rechtliche Grundlagen:

Gemäß [§ 34 Einkommensteuergesetz 1988](#) (EStG) liegt eine außergewöhnlichen Belastung (ag.B.) des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen zwangsläufig höhere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse entstehen und diese Aufwendungen die Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen,

rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen der § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (Abs. 2 - 5 leg. cit).

Es darf sich dabei weder um Betriebsausgaben noch um Werbungskosten oder Sonderausgaben handeln.

Zudem muss eine tatsächliche und endgültige, wirtschaftliche Belastung eingetreten sein.

Ag.B. sind nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn sie die in § 34 EStG genannten Merkmale kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen.

Gemäß [§ 35 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners hat und weder er selbst noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden, wobei diese tatsächlichen Kosten gemäß [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

[§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) bestimmt unter anderem, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Für den Berufszeitraum ist die [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91 idF BGBl II 2001/416, maßgeblich, deren § 1 Abs. 1 u.a. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gilt. Mit dieser VO wurden weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen getroffen.

In deren § 4 wird normiert, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung in

nachgewiesenem Ausmaß zu berücksichtigen sind, und zwar nach § 1 Abs. 3 der Verordnung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten einer Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten sowie Kosten für Kuren, Therapien und Medikamente, sofern sie nachweislich der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit bzw. Behinderung dienen, als außergewöhnliche Belastung unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich absetzbar. Aus dieser demonstrativen Aufzählung ergibt sich aber, dass nicht jede Behandlung einer Krankheit oder einer Behinderung eine als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigende Heilbehandlung darstellt. Nicht davon erfasst sind damit Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.6.1996, [95/15/0018](#)).

Zu den Krankheitskosten zählen unter anderem auch Heil- und Kurkosten.

Unter Kur in diesem Sinn ist ein Heilverfahren mit planmäßiger Anwendung medizinisch zusammengesetzter Arzneien und Heilmittel zu Heilzwecken unter ärztlicher Kontrolle zu verstehen.

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

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 und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend 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 (VwGH 22.02.2001, [98/15/0123](#)).

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kur- bzw. Therapieaufenthaltes daher vor allem das Vorliegen folgender zweier wesentlicher Beweismittel unerlässlich (VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#)):

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann 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 ein Kuraufenthalt, das heißt mit einer nachweislich kur mäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt ist, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (VwGH 22.02.2001, [98/15/0123](#), VwGH 25.4.2002, [2000/15/0139](#)). Zu einem kurmäßig geregelten Ablauf von Therapien gehört vor allem eine laufende ärztliche Kontrolle am Kurort (siehe auch UFS 12.11.2003, RV/0238-G/02; UFS 17. 3. 2008, RV/0804-L/07).

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegen die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, [2000/15/0139](#); 15.9.1999, [93/13/0057](#) u.a.).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind unter Belastungen iSd § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind daher in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dem getätigten Aufwand steht in diesen Fällen der Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes gegenüber, sodass es zu keinem Vermögensabfluss und damit auch zu keiner Belastung im Sinne der o.a. Bestimmung kommt ("Gegenwerttheorie").

Eine andere Beurteilung kann dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit nur für bestimmte, individuelle Personen (z.B. deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben, die also im Wesentlichen unverkäuflich sind (VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#) mit Hinweisen auf weitere Entscheidungen).

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) sieht die Grenzen des Gegenwertgedankens dort, wo der Erwerb eines Wirtschaftsgutes ausschließlich durch eine Behinderung veranlasst war und bei einer unterstellten Verwertung nicht von einer angemessenen Abgeltung der aufgewendeten Kosten ausgegangen werden kann (VfGH 13. März 2003, [B 785/02](#)).

Ist nach den obigen Ausführungen tatsächlich von einem Vermögensabfluss und damit von einer endgültigen, wirtschaftlichen Belastung auszugehen, setzt deren Berücksichtigung nach § 34 EStG weiters voraus, dass diese außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen wesentlich beeinträchtigt.

Dies macht eine Angemessenheitsprüfung im Einzelfall notwendig, wobei sich die Beurteilung nicht an subjektiven Vorstellungen sondern an objektiven Umständen zu orientieren hat (VwGH 16.12.1999, [97/15/0126](#); 23.5.1996, [95/15/0018](#); 19.2.1992, [87/14/0116](#); 14.1.1992, [91/14/0243](#)).

Diese Grundsätze gelten in gleicher Weise für die Mehrkosten aus einer Behinderung.

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheit- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststeht oder sich zumindest konkret abzeichnet.

Für Krankheitskosten fordert der VwGH deshalb, dass diese Maßnahmen tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (VwGH 25.4.2002, [2000/15/0139](#)).

Mit einer außerhalb eines medizinischen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung - umso mehr, wenn sie erst nachträglich gegeben wird - wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen werden. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erteilte, ärztliche Verordnung bzw. Verschreibung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes. Auch ein medizinisches Gutachten kommt zur Nachweisführung in Betracht, sofern dessen Ergebnis in einer für Dritte schlüssigen und ausreichend nachprüfaren Weise dargestellt ist.

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheits- bzw. Behinderungskosten geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind.

Da die Beurteilung, was als außergewöhnlich gilt, in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel unterliegt (was vor 20 Jahren noch als Luxus galt, ist heute vielfach durchaus alltäglich), ist hier eine dynamische Betrachtungsweise anzustellen (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 34, Tz. 30 ff). In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein (Stichwort "Wellness"), kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung oder Behinderung stehen, auch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist der Fall des Bw wie folgt zu beurteilen.

1. Aufwendungen für die Anschaffung einer Infrarotkabine:

Wie den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, muss es sich bei den im Sinne des [§ 34 EStG 1988](#) abzusetzenden Aufwendungen um solche handeln, die zu einer endgültigen Belastung des Bw, somit zu einer Vermögensminderung führen. Aufwendungen, die lediglich eine Vermögensumschichtung zur Folge haben, denen somit ein entsprechender Gegenwert gegenübersteht, können nicht abgezogen werden (VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#)): Von einem derartigen verlorenen Aufwand kann dann keine Rede sein, wenn der Aufwand (Anschaffung der Infrarotkabine) zu einem Vermögenswert führt.

Der Gegenwertgedanke kann in bestimmten Fällen zwar aus Gründen der steuerlichen Gleichmäßigkeit und der sozialen Gerechtigkeit nur beschränkt auf einen engen Kreis besonders schwer wiegender, aus dem normalen Geschehensablauf weit herausragender Ereignisse (zB Katastrophenschäden) außer Acht gelassen werden.

Wenn nämlich lediglich aufgrund der besonderen Verhältnisse eines Einzelfalles von einer ausschließlich durch die Behinderung veranlassten Anschaffung auszugehen ist, weil die Funktion eines derartigen Wirtschaftsgutes als Therapiegerät derart bestimmend ist, dass der damit angeschaffte Vermögenswert eindeutig und nachhaltig in den Hintergrund tritt, kommt - im Sinne der bereits zitierten VwGH-Judikatur zum Gegenwertgedanken - dem Moment der Vermögensbildung keine entscheidende Bedeutung zu.

Nun handelt es sich aber bei einer Infrarot-Tiefenwärmekabine zweifellos nicht um jenen Typ lediglich höchstpersönlich nutzbarer Güter, wie sie der VwGH in dem bereits oben zitierten Erkenntnis vom 22.10.1996, 92/14/0172 vor Augen hatte, sondern vielmehr um ein marktgängiges Wirtschaftsgut mit entsprechendem Verkehrswert. Ein Blick in Artikelbeschreibungen, mit welchen derartige Geräte beworben werden, macht diesbezüglich jede weitere Erörterung entbehrlich.

Infrarot-Tiefenwärmekabinen werden als Beitrag zu komplementärmedizinischen, ganzheitlichen Behandlungsmethoden beworben. Die Funktionsweise wird gleichsam mit einer

abgeschwächten Form einer Fiebertherapie erklärt. Die dabei bewirkte, sanfte Anhebung der Körperkerntemperatur soll sich in verschiedensten Bereichen positiv auswirken. Unter anderem soll dadurch die Ausschüttung Schmerz reduzierender Botenstoffe erhöht und das Immunsystem unterstützt werden.

Auf der Homepage einer Hersteller- bzw. Vertriebsfirma derartiger Kabinen wird etwa unter Verweis auf wissenschaftliche Untersuchungsergebnisse ausdrücklich angemerkt, dass es sich bei der Wärmetherapie für den Heimbereich um keine therapeutische Intervention handelt. Das Gerät wird vielmehr zur Nachbehandlung bzw. Gesundheitsprävention empfohlen, wobei der Einsatz ohne ärztliche Überwachung erfolgen könne.

Der vorgelegten Rechnungen ist nicht zu entnehmen, dass sich das erworbene Gerät von gängigen Modellen unterscheiden, wie sie heute weit verbreitet sind.

Aus dem Verfahren ergibt sich auch kein Hinweis darauf, dass die Anschaffung des strittigen Wirtschaftsgutes aufgrund einer ärztlichen Verordnung im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes erfolgt ist.

Dem nach Ergehen des angefochtenen Bescheides erstellten, und überdies sehr allgemein gehaltenen Schreiben des Arztes Dr. A.W. vom 8.1.2010 kommt bestenfalls die Qualität einer unverbindlichen und zudem nachträglichen Empfehlung zu. Keinesfalls genügt es den Anforderungen, die an ein medizinisches Gutachten zu stellen sind. Ein ausschließlich durch die Erkrankung des Bw verursachter Erwerb der Infrarotwärmekabine wird dadurch nicht erhärtet.

Da der Anschaffung solcher Geräte somit in der Regel eine Vermögensumschichtung zugrunde liegt, fehlt es bereits hier an einem maßgeblichen Merkmal für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG.

Nicht zuletzt mangelt es den strittigen Anschaffungen auch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Handelt es sich dabei doch durchwegs um Güter, die im Zuge des bestehenden Wellness-Trends stark nachgefragt werden und die bereits zur erweiterten Normalausstattung moderner Wohnstätten zu zählen sind.

Die vom Bw. selbst vorgenommene Kürzung der Anschaffungskosten im Ausmaß einer "möglichen anderen Nutzung" unterstreicht die Argumentation.

2. Heizkostenanteil für das hauseigene Schwimmbad:

Vorerst ist festzustellen, dass die zunächst geltend gemachten Kosten für die im Jahr 2008 erfolgte Generalsanierung des hauseigenen Schwimmbades IHv € 4.924,10 in der Berufung gegen den Bescheid vom 22.12.2009 nicht mehr Aufrecht erhalten wurde.

Mit Februar 2009 wurde seitens der Fa. IHT GmbH jene notwendige Energiemenge ermittelt und dargestellt, die für eine konstante Schwimmbadtemperatur von 30 Grad benötigt wird, wobei sich die Verluste (Wärmemenge) aus dem Temperaturunterschied der angegebenen Raumtemperatur von 20 Grad und der Schwimmbadtemperatur von 30 Grad errechnen. Der so errechnete Wert wurde mit € 2.273,25 angesetzt (2.850 Liter, 79,77 Durchschnittspreis) und steuerlich in Abzug gebracht.

Zur Begründung führte der Bw aus, dass die Benützung seines Schwimmbades zur täglichen Unterwasser-Therapie der wichtigste Teil seiner täglichen Therapie wäre. Das tägliche Gangtraining spiele bei der Aufrechterhaltung seines derzeitigen Zustandes eine ganz wichtige Rolle.

Der Bw verweist in diesem Zusammenhang auf die Stellungnahme von Dr. A.W. vom 17.2.2009, welcher ihn während seiner Krankenhausaufenthalte in Salzburg betreut hätte, und der eine regelmäßige, wenn möglich tägliche Unterwassertherapie in Form eines Gang-Trainings und einer Unterwassergymnastik für sehr sinnvoll hielt, weil dadurch sein Zustand stabilisiert werden könnte.

Dazu ist auszuführen:

Therapeutische Maßnahmen (hier: Bewegungstherapie) sind grundsätzlich nur absetzbar, wenn die Zwangsläufigkeit mittels ärztlicher Verordnung nachgewiesen wird. Bei dem vom Bw vorgelegten ärztlichen Schreiben des Dr. A.W., Universitätsklinik Salzburg, vom 17.2.2009 handelt es hingegen bloß um eine ärztliche Empfehlungsschreiben: *„Ein gezieltes Gangtraining in einem Bewegungsbecken bietet für den Patienten zahlreiche Vorteile und ist insbesondere, wenn es täglich durchgeführt wird, für diese Diagnose, wenn auch keine vollständige Heilung mehr zu erreichen sein wird, äußerst sinnvoll.“*

Bloße ärztliche Empfehlungsschreiben derartiger therapeutischer Maßnahmen, umso mehr, wenn sie nachträglich gegeben werden, sind für die steuerliche Absetzbarkeit von vornherein nicht ausreichend. Den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten kann damit nicht entsprochen werden. Dies insbesondere bei der von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Im streitgegenständlichen Fall kommt der Umstand dazu, dass die Konsumation derartiger Therapiemaßnahmen selbst in öffentlichen Schwimmbädern nicht als ag.B. anerkannt werden. Nach allgemeinem Verständnis werden nämlich öffentliche Schwimmanlagen nicht ausschließlich von Kranken aufgesucht, sondern in der Mehrzahl auch von Gesunden in der Absicht, ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Dies gilt auch für Besuche in Thermal- Warm- bzw. Mineralbädern, sofern es sich dabei nicht um spezielle

medizinische Zentren handelt, sondern um öffentlich zugängliche Einrichtungen. Den betreffenden Behandlungen mangelt es daher bereits zum einen am Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Auch die Unüblichkeit der Häufigkeit der Bäderbesuche - als mögliches Indiz für die Außergewöhnlichkeit der betreffenden Aufwendungen, stünde einer Berücksichtigung dieser Kosten der Umstand entgegen, dass die Unterwassertherapie in den vorgelegten ärztlichen Schreiben lediglich empfohlen wurde. Zum anderen fehlt es ihnen am Merkmal der Zwangsläufigkeit weil sie mangels ärztlicher Verordnung ohne jegliche ärztliche Aufsicht und Begleitung erfolgen würde.

Wenn im vorliegenden Fall aber bereits dem Besuch eines öffentlichen Schwimm- Warm bzw. Thermalbades zu Gehtrainingszwecken schon das Merkmal der Außergewöhnlichkeit abgesprochen werden muss, dann muss dies umso mehr, als die Bewegungstherapie im hauseigenen Schwimmbad erfolgen würde, das nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht nur vom Bw selbst sondern auch von anderen Familienangehörigen und Freunden mitbenützt wird, gelten.

Der fehlende Nachweis eines ausschließlich medizinisch veranlassten Aufwandes betrifft damit auch den steuerlich begehrten Anteil an Kosten für jenen Heizölverbrauch, der sich durch die Erwärmung des hauseigenen Hallenbades von Raumtemperatur auf „Therapie Wärme“ ergibt.

Die Anspruchsvoraussetzungen des § 34 EStG müssen kumulativ, d.h. alle gemeinsam vorliegen, sodass das Fehlen auch nur eines Merkmales die Anerkennung des Aufwandes als außergewöhnliche Belastung insgesamt ausschließt. Tatsächlich stehen im hier zu beurteilenden Fall, wie gezeigt wurde, mehrere Umstände (Merkmale der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit) einer Berücksichtigung der begehrten Kosten entgegen.

Die geltend gemachten Aufwendungen gehören daher zu den typischen Kosten der Lebensführung, die gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) nicht abzugsfähig sind.

3. Kurkosten:

Strittig sind die Aufwendungen für einen 3 wöchigen Aufenthalt im Kurhotel Warmbaderhof Villach, die der Bw als ag. Belastung geltend machte (18.5.-7.6.2008):

Der Bw setzte die Kosten wie folgt an:

Kur im Warmbad Villach:

Arrangements Übernachtung und Halbpension, 1 Person	€ 2.980,00
Physikalische Therapie, Selbstbehalt	€ 129,00

Fahrtspesen	€ 149,00
-------------	----------

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

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

- in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit des Bw steht,
- aus medizinischen Gründen erforderlich ist und
- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt.

Die Aufwendungen müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienenden Reise zur Heilung oder Linderung der Krankheit bzw. Behinderung nachweislich notwendig ist.

Wie oben näher ausgeführt, müssen Kuren bzw. Kuraufenthalte medizinisch indiziert und ärztlich verordnet sein bzw. deren Notwendigkeit durch den Umstand der Zuerkennung eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben.

Im vorliegenden Fall ist keine dieser Voraussetzungen gegeben:

Es liegt keine ärztliche Verordnung über die Notwendigkeit eines Kuraufenthaltes in Villach vor. Ein Kostenersatz durch die Versicherungsanstalt der öffentlich Bediensteten wurde ebenfalls nicht geleistet. Vielmehr liegen dem UFS lediglich ärztliche Verordnungen über 66 Behandlungen vor (Schwellstrom, Lympfdrainage, Zellenbäder, etc).

Das im Akt aufliegende Schreiben des Dr. U.D. , VO , ist weder ein ärztliches Zeugnis noch eine ärztliche Verordnung. Es weist lediglich auf die gute Verträglichkeit des Bw von Therapiemaßnahmen wie Thermalwasserbehandlungen im Warmbad Villach hin und dass der Bw aufgrund früherer Aufenthalte dem dortigen Ärzteteam gut bekannt wäre. Eine ärztliche Notwendigkeit zur Durchführung einer Kur in einer Kuranstalt in Villach lässt sich daraus nicht ableiten, zumal die ärztliche Empfehlung erst im Nachhinein, nämlich im Jahre 2010, ausgestellt wurde.

Es ist daher davon auszugehen, dass eine medizinische Erforderlichkeit, die verordneten Behandlungen im Rahmen eines Kuraufenthaltes unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht durchführen zu lassen, nicht unbedingt notwendig war, zumal es auch an einer Bewilligung bzw. an der Gewährung eines Zuschusses durch die Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter mangelt.

[§ 34 EStG 1988](#) fordert für die steuerliche Anerkennung der strittigen Aufwendungen unter anderem auch die ärztliche Aufsicht der Kurmaßnahmen. Der Bw müsste sich am Kurort Kurmaßnahmen unterziehen, die unter ärztlicher Kontrolle stehen:

Es ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die meisten Hotels sog. Hausärzte (Hotelärzte) vorweisen können, die bei Bedarf vom Hotelgast aufgesucht werden können. Der Umstand, dass ein Arzt im Hotel (noch dazu bei diversen Zusatzeinrichtungen, wie Hallenbad etc.) anwesend oder zumindest jederzeit erreichbar ist, ist daher nichts Außergewöhnliches und nicht nur Kurhotels vorbehalten. Der Arzt ist zu bestimmten Zeiteinheiten im Hotel anwesend und kann bei Bedarf von allen Hotelgästen aufgesucht werden. Wenn der Bw daher in diesem Zusammenhang davon ausgeht, dass die sog. Kurmaßnahmen unter ärztlicher Aufsicht und Kontrolle erfolgt sind und daher den gesetzlichen Anforderungen Genüge getan wurde, so ist dem entgegenzuhalten, dass dies im vorliegenden Fall nicht zutraf. Eine vom Hotel angebotene medizinische Betreuung macht aus einem Hotelaufenthalt noch keinen Kuraufenthalt im Sinne des § 34 EStG 1988. Die Kurbedürftigkeit wurde somit nicht durch eine ständig ärztliche Kontrolle bestätigt.

Es wurde auch kein- wie bei eigentlichen Kuren üblich- ärztliches Antritts -und Abschlusszeugnis, das über den Verlauf der Kur und über weitere Maßnahmen Auskunft geben, vorgelegt.

Eine dringende medizinische Erforderlichkeit der Kur und eine laufende ärztliche Kontrolle der Therapien wurden seitens des Bw weder behauptet noch glaubhaft gemacht.

Beim „Hotel Warmbaderhof Kur-Golf-Thermenhotel“ Villach handelt es sich um ein 5 Sterne Hotel, dem neben anderen Annehmlichkeiten auch ein Kurzentrum angeschlossen ist. Den Hotelgästen werden Massagen, Bäder, Solarien, Whirlpools, Schwitzbäder bis hin zu kosmetische Behandlungen angeboten. Nach Ansicht der Behörde handelt es bei diesen Hotelarrangements um Urlaubsdomizile, die ein abwechslungsreiches Freizeit- und Wellnessprogramm (Reiten, Tennis, Fitnessräume, Golf etc) solcher Natur anbieten, das von allgemeinem Interesse und daher für jedermann wohltuend und entspannend ist. Es ist in der Zwischenzeit ein absoluter Trend, sich während eines Erholungsurlaubes zusätzlich mit diesen Dingen verwöhnen zu lassen. Sehr viele Hotels bieten zwischenzeitig diese Zusatzeinrichtungen an und werden von jedermann gerne angenommen.

Der UFS möchte in diesem Zusammenhang aber darauf hinweisen, dass für ihn kein Zweifel über die medizinische Notwendigkeit der ärztlichen empfohlenen Behandlungen besteht. Sie sind mit Sicherheit zur Schmerzlinderung unabdingbar.

Für eine Anerkennung der Aufwendungen des Kuraufenthaltes selbst ist es aber notwendig, dass diese Aufwendungen ebenfalls zwangsläufig erwachsen, womit erforderlich ist, dass die

der Behandlung der Krankheit (Behinderung) unmittelbar dienende Reise zur Heilung oder Linderung desselben nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint. Die Kosten für einen Aufenthalt in Villach erscheinen dem UFS aber insofern als nicht notwendig, als die verordneten Behandlungen und Therapiemaßnahmen auch erfolgreich in Salzburg bzw. Umgebung (Bad Vigaun, Kurhaus Salzburg etc.) durchgeführt werden könnten.

Es muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass der Erholungsaufenthalt aus Gründen persönlichen Wohlbedürfnisses gewählt wurde.

Wird anlässlich einer Erholungsreise eine ärztliche Behandlung bei Anfall von Kurmittelkosten durchgeführt, sind zwar nicht die übrigen Kosten aber wohl die Behandlungs- und Kurmittelkosten abzugsfähig.

Dem Schreiben der BVA vom 22.1.2010 geht hervor, dass die Versicherungsanstalt die Behandlungskosten für die Therapieleistungen (66 Behandlungen) im Thermalbad Villach übernommen hat. Lediglich der Selbstbehalt in Höhe von € 129,15 musste vom Bw selbst getragen und sind daher abzugsfähig.

Eine steuerliche Berücksichtigung der mit dem Aufenthalt in Warmbaderhof in Villach zusammenhängenden Aufwendungen für die Konsumierung der verschriebenen Behandlungen, nämlich Anfahrtkosten, konnte mangels Zwangsläufigkeit dieser Kosten ebenfalls nicht erfolgen.

Der UFS weist dabei ausdrücklich darauf hin, dass es natürlich unbestritten bleibt, dass eine Konsumation solcher "Therapien" nicht nur das allgemeine Wohlbefinden steigert, sondern zu einer allgemeinen Besserung und Linderung jeglicher Beschwerden führt. Dieser Umstand allein kann aber noch nicht dazu führen, dass ein Erholungsurlaub, der durch therapeutische Maßnahmen begleitet wird, zum Kuraufenthalt wird, dessen Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung steuerlich anzuerkennen wären.

Auf Grund dieser Erwägungen vermochte der Unabhängige Finanzsenat den vom Bw vorgelegten Beweismitteln, im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Kur- oder Therapieaufenthalten zu stellen sind, nicht jene Beweiskraft zuzubilligen, die die Anerkennung der Reisekosten und Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung erlaubt hätte. Die geltend gemachten Kosten gehören daher zu den typischen Kosten der Lebensführung, die gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) nicht abzugsfähig sind.

Die Berufung hinsichtlich der Anschaffungskosten der Infrarotkabine, der Kosten für den erhöhten Heizölverbrauch sowie hinsichtlich der Kosten für den Aufenthalt im Hotel Warmbaderhof samt Fahrtkosten war als unbegründet abzuweisen.

Der Berufung bezüglich der Behandlungsbeiträge für die während des Kuraufenthaltes in Villach konsumierten Therapieanwendungen iHv € 129,15 war stattzugeben.

Insgesamt war dem Berufungsbegehren daher teilweise stattzugeben.

Salzburg, am 7. Dezember 2011