



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 1

Bonauweg 5
5020 Salzburg

GZ. RV/0668-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing.H.H., vertreten durch Dkfm.H.L.,Mag.M.S.,Dkfm.H.P., vom 20. März 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 6. März 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2002 stattgegeben.

Entscheidungsgründe

Strittig sind die "Kurkosten" des Berufungswerbers (Bw), die dieser für sich und seine Gattin für das Jahr 2000 als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 steuerlich geltend machte.

Es handelt sich dabei um den Aufenthalt des Bw und seiner Gattin Inge im Kurhotel Savoy in Grado für die Zeit vom 29.4. bis 13.5.2000.

Der Bw setzte die Kosten wie folgt an:

H.H.:

Aufenthalt inkl. 12 Solarinhalationen und 14	S 14.375.00
--	-------------

Meerwasserbewegungsbäder	
5 Ganzkörpermassagen	S.1.815.00
Fahrtkosten	S 3.675.00
Kurarztkosten	S 363.00
gesamt	S 20.228.00

I.H.:

Aufenthalt inkl. 12 Solarinhalationen und 14 Meerwasserbewegungsbäder	S 14.375.00
5 Ganzkörpermassagen	S.1.815.00
gesamt	S 16.190.00

Mit Einkommensteuerbescheid vom 6. März 2000 wurden die im Rahmen der beiden in dem Kurhotel absolvierten Kuren angewandten Kurmittel (Massagen) für den Bw und dessen Gattin als zusätzlichen Kosten steuerlich berücksichtigt und in Abzug gebracht.

Der Berufung hinsichtlich der nicht gewährten Kurkosten (Aufenthaltskosten, Fahrtkosten) wurde nicht stattgegeben.

Daraufhin beantragte der Bw die Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unter außergewöhnlicher Belastung, die zu einer Ermäßigung der Lohnsteuer führt, versteht man gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig höhere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse entstehen und diese Aufwendungen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen.

Der Anspruch auf Ermäßigung nach § 34 hängt davon ab, ob

- a) der Aufwand ein *außergewöhnlicher* ist, also über die regelmäßig wiederkehrenden Kosten der Lebensführung hinausgeht,
- b) der Aufwand *zwangsläufig erwächst*,
- c) die Aufwendungen die Grenzen des *Selbstbehaltes* übersteigen, wenn nicht die Berücksichtigung des Selbstbehaltes entfällt.

Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung muss dann abgelehnt werden, wenn auch nur eine der im § 34 EStG 1988 bezeichneten Voraussetzungen nicht erfüllt ist.

Eine außergewöhnliche Belastung ist dann zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen dieser Belastung nicht entziehen kann oder auf Grund gesetzlicher Bestimmungen (§34 Abs.8) die Zwangsläufigkeit unterstellt wird.

Ausgaben, die auf *eine Krankheit* zurückgehen, sind im täglichen Leben keine regelmäßigen Ausgaben, sie belasten den, der sie zu tragen hat, mehr als die Mehrzahl der übrigen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens – und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes.

Krankheitskosten des Steuerpflichtigen selbst erwachsen ihm aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig.

Die Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein.

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur solche, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden.

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*.

Kurkosten können nach Anrechnung von Leistungen Dritter nur insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, als sie nach den Umständen des Einzelfalles zwangsläufig und außergewöhnlich sind:

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

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

Die Kurbedürftigkeit ist regelmäßig durch eine vor der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung oder durch den Umstand der Zuerkennung eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachzuweisen.

Die Wahl des Kurortes für den Kuraufenthalt spielt ebenfalls eine Rolle.

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.

Der Bw leidet an einem Cervicalsyndrom, einer Schulterverletzung und einer chron. Kiefernebenhöhlenentzündung, bei seiner Gattin wurde die Parkinsonsche Erkrankung festgestellt und nach einem Sturz eine Wirbelsäulenverletzung diagnostiziert.

Im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Streitjahr 2000 begehrte der Bw für sich und seine Gattin die Berücksichtigung jener Kosten, die er für die "verordneten" Kur-bzw. Behandlungsmittel einerseits und den Aufenthalt in Grado incl. Fahrtkosten andererseits aufgewendet hatte.

Was die für Grado verordneten Kurmittel betrifft, so ist seitens der Behörde festzustellen, dass genau dieselben Therapien, nämlich Massagen, Bäder und Bewegungstherapie, auch während des Jahres durch den Hausarzt "verordnet" wurden.

Wie man aus diesen Aufstellungen sehr gut erkennen kann, wurden in den beiden von dem Bw als Kuraufenthalte bezeichneten Gradoreisen keine anderen Kurmittel konsumiert als in den fortlaufenden Behandlungstagen in Salzburg und Umgebung (bzw. Bad Reichenhall).

Es ist nach Ansicht der Behörde nicht nachzuvollziehen, warum es ausgerechnet zweimal im Jahr notwendig sein sollte, genau die gleichen Behandlungen, nämlich Massagen und Solebewegungsbäder, plötzlich in Grado –einem sehr bekannten Urlaubsort am Meer– durchführen lassen zu müssen.

Wie auch die Kosten für die weiteren Massagen während des Jahres verwehrte die belangte Behörde dem Bw und seiner Gattin die steuerliche Anerkennung der Kosten für die Massagen in Grado nicht, doch eine steuerliche Berücksichtigung der damit zusammenhängenden Aufwendungen für die Konsumierung der Massagen, nämlich Anfahrtkosten und Aufenthaltskosten in Grado, konnte mangels Zwangsläufigkeit dieser Kosten nicht erfolgen.

Die Aufwendungen für den Aufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung einer Krankheit unmittelbar dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint. Die Kosten für den Aufenthalt in Grado erscheinen nachweislich insofern als nicht notwendig, als die verordneten Massagen fortlaufend und offenbar auch erfolgreich zu Hause in Salzburg bzw. Umgebung durchgeführt wurden.

Bei dem Hotel Savoy in Grado handelt es sich um kein Rehabilitationshaus, sondern um eines der zahlreichen Urlaubshotels, das wie viele andere eine sog. "Kurabteilung" angeschlossen hat, im Rahmen dessen es den Hotelgästen möglich ist, Massagen, Bäder, Sauna, Solarium bis hin zu kosmetische Behandlungen etc. zu konsumieren. Nach Ansicht der Behörde handelt es bei diesen Hotelarrangements um Urlaubsdomizile, die ein abwechslungsreiches Freizeit- und Wellnessprogramm solcher Natur aufweisen, 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.

Für einen Aufenthalt mit schwerpunktmäßigem Urlaubscharakter spricht auch der Umstand, dass der Vergleich mit den davor liegenden Jahren 1996, 1997 und 1998 ergab, dass der Bw diese Aufenthalte alle gemeinsam mit seiner Gattin und dies bis zu 3 x pro Jahr, während der allgemeinen Urlaubszeit (Ende April bis Ende September/Anfang Oktober), verbracht hat.

Es bleibt aber natürlich unbestritten, dass eine Konsumation solcher "Therapien" nicht nur das allgemeine Wohlbefinden steigert, sondern zu *einer allgemeinen Besserung und Linderung jeglicher Beschwerden führt, kann aber doch nicht dazu führen, dass ein Erholungsurlaub, der durch therapeutische Maßnahmen begleitet wird, zum Kuraufenthalt wird, dessen Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung steuerlich anzuerkennen wären.*

Das es darüber hinaus aber absolut erforderlich ist, für ein bestimmtes Krankheitsbild ganz gezielte therapeutische und medizinisch abgestimmte Maßnahmen zu setzen, ist auch aus der Tatsache ersichtlich, dass der Bw sehr wohl immer wieder (jährlich, siehe Vorjahre) über die Pensionsversicherungsanstalt in ein entsprechendes Rehabilitationszentrum (Bad Hofgastein) eingewiesen wurde.

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.

§ 34 EStG 1988 fordert somit für die steuerliche Anerkennung der strittigen Aufwendungen unter anderem *die ärztliche Aufsicht der Kurmaßnahmen*. Der Steuerpflichtige muss 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 jeder erreichbar ist, ist daher nichts Außergewöhnliches bzw. etwas, was nur Kurhotels vorbehalten ist. 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 sei 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 gab auch kein-wie bei eigentlichen Kuren üblich-ärztliche Antritts- und Abschlusszeugnisse, die über den Verlauf der Kur und über weitere Maßnahmen Auskunft geben.

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

Zusammenfassend kann sohin gesagt werden, dass nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)Reise zu einer außergewöhnlichen Belastung führt. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung und Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint.

Eine Zwangsläufigkeit für die Inanspruchnahme der - auch während des gesamten Jahres in Salzburg (Bad Reichenhall) konsumierten - Massagen und Bäder in Grado, einem bekannten Urlaubsort in Italien, ist für die belangte Behörde nicht erkennbar.

Die Massagen und Bäder, wie auch Inhalationen, können auch in Salzburg und Umgebung Erfolg versprechend absolviert werden.

An den Nachweis obgenannter Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Erhaltung der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden. Wesentlich ist, dass die Reise *nach ihrem Gesamtcharakter* eine Kurreise, auch mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, und nicht nur ein Erholungsaufenthalt ist, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (siehe dazu VwGH vom 22.2. 2001, Zl. 98/15/0123).

Der Nachweis über eine dringende medizinische Erforderlichkeit der Kur als auch über die erforderliche ärztliche Kontrolle und Betreuung während der Kuranwendungen im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen konnte vom Bw nicht geführt werden.

Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt selbst (Fahrt-und Hotelkosten etc) können nach obigen Ausführungen daher steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Die anlässlich der Erholungsreise vom Bw und seiner Gattin in Anspruch genommenen und vom Hotel Savoy in Rechnung gestellten Leistungen für Massagen (Inhalationen und Bewegungsbäder waren im Preis inkludiert) wurden von der Behörde anerkannt und unter Berücksichtigung der gesetzlichen Bestimmungen zum Abzug gebracht.

Im übrigen wird auf das Erkenntnis des VwGH verwiesen, mit dem der VwGH die Beschwerde des Bw betreffend steuerliche Anerkennung der Kurkosten für die Jahre 1996, 1997 und 1998 abgewiesen hat.

Die übrigen in Anspruch genommenen Leistungen für Inhalationen und Bewegungsbäder wurden den Eheleuten in Grado nicht gesondert in Rechnung gestellt, da diese im Pauschalpreis inbegriffen waren.

Eine Belastung nach § 34 EStG 1988 liegt aber nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einer Vermögensminderung beim Steuerpflichtigen wurden.

Die vom Bw in der Berufung vom 20. März 2002 weiters begehrten Aufwendungen für die Anschaffung des MRS Gerätes und des Softlasers wurden in der Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2002 als zusätzliche Kosten berücksichtigt, sodass der Berufung im Sinne und im Umfang der Berufungsvorentscheidung stattzugeben war.

Salzburg, am 26. Jänner 2005