



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 1

GZ. RV/0450-G/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Rauschenberger SteuerberatungsgesmbH, 8430 Leibnitz, Marburger Straße 6, vom 17. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 19. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer nach der am 21. Juni 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte im Streitjahr unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastungen ua. die Geltendmachung von Kosten iHv. € 1.793,64 für zwei „Kuraufenthalte“ in M G (Hotelkosten iHv. € 282,20, Hotel *T P*, für den Zeitraum 28. Juni bis 1. Juli 2007 bzw. iHv. € 718,-, Hotel *T B*, 10. bis 19. Oktober 2007, sowie Kilometergelder von jeweils € 396,72 pro Aufenthalt).

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 17. Juli 2008 legte der Bw. neben den Hotelrechnungen (ausgestellt jeweils für zwei Personen, geltend gemacht wurde jeweils der halbe Rechnungsbetrag) eine ärztliche Bestätigung Dris. SK vom 3. Oktober 2005 mit folgendem Inhalt vor:

*„[Der Bw.] leidet an einem inoperablen Bandscheibenvorfall der HWS und einer chron. Sacroileitis. Kuraufenthalte in Gn zeigten zwar eine Besserung, die Beschwerden traten aber nach kurzen Intervallen wieder auf.*

*Nachhaltige Besserung trat erst bei Behandlungen in der Therme M G – A auf. Aus medizinischer Sicht werden deshalb dem Patienten zumindest zweiwöchige Aufenthalte in der M G Therme empfohlen, wobei zumindest 20-minütiges Rückenschwimmen täglich vorgenommen werden soll.“*

Mit berufungsgegenständlichem Bescheid verwehrte das Finanzamt den angeführten Kosten die steuerliche Abzugsfähigkeit. Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führe zu einer außergewöhnlichen Belastung iSd. § 34 EStG. Der Bw. habe keinen Nachweis über die dringende medizinische Erforderlichkeit (zB ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit ergibt, oder Nachweis, dass Zuschüsse von einem gesetzlichen Sozialversicherungsträger geleistet wurden) erbracht. Ebenso wenig habe er die erforderliche ärztliche Kontrolle und Betreuung während des Thermenaufenthaltes belegt. Die vorgelegte ärztliche Bestätigung drücke lediglich eine Empfehlung bezüglich Thermalbesuchen aus.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben, im Wesentlichen mit folgender Begründung: Aus der vorgelegten ärztlichen Bestätigung gehe hervor, dass der Bw. an einem inoperablen Bandscheibenvorfall der Halswirbelsäule leide und die beanspruchten Kuraufenthalte daher *„nicht aus Jux und Tollerei bzw. auch nicht aus spezifischen Erholungsgründen passiert“* seien, sondern lediglich aus medizinischen Gründen, da die im Inland beanspruchten Kuraufenthalte keinen Erfolg gezeigt hätten. Dass die Kurteilnehmer in den einzelnen Kurhotels auch medizinisch betreut werden, sei sowohl im Inland wie auch im Ausland gegeben. Die in der ärztlichen Bestätigung ausgesprochene Empfehlung eines Mediziners sei in gleicher Weise zu verstehen wie die Anordnung einer Behörde, *„denn man kann sich als Patient dem Urteil des Mediziners unterwerfen oder es sein lassen, wogegen bei der Behörde dies nicht im gegebenen Umfang vorliegt, da andere Machtverhältnisse gegeben sind.“* Da sohin der Bw. auf Grund seines Leidens und der damit verbundenen Schmerzen und Behinderungen gezwungen gewesen sei, sich einem Kuraufenthalt zu unterziehen und *„von seinem behandelnden Arzt und den bisherigen Erfolgen der Ort des Kuraufenthaltes vorgegeben wurde“*, seien die zwingend angefallenen Kosten als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2009 als unbegründet ab. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Kuraufenthaltes sei, dass dieser in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit stehe, aus medizinischen Gründen erforderlich sei und unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge. Die Kurbedürftigkeit sei durch eine vor der Kur ausgestellte ärztliche Verordnung oder durch den Umstand der Zuerkennung eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachzuweisen. Für die beiden im Streitjahr absolvierten Aufenthalte in M G liege eine ärztliche Verordnung nicht vor,

sondern lediglich eine bereits vor längerem ausgestellte Empfehlung. Es seien auch keine Nachweise über Therapien etc. vorgelegt worden. Eine Anerkennung sei daher nicht möglich, weil es sich nicht um Kuraufenthalte im dargestellten Sinne handle.

Im Vorlageantrag führt der Bw. ergänzend aus: Bei seiner Krankheit sei eine Heilung nicht möglich, es könne lediglich eine Besserung erzielt werden. Die seinerzeitige Bestätigung der behandelnden Ärztin habe daher selbstverständlich auch für die (hier in Frage stehende) Kur Gültigkeit gehabt. Er habe nunmehr am 26. Februar 2009 eine neuerliche Bestätigung seiner Ärztin eingeholt, aus welcher ersichtlich sei, dass die gesundheitliche Einschränkung weiterhin bestehe und aus medizinischer Sicht empfohlen werde, in der Therme M G Kuraufenthalte mit täglichem Rückenschwimmen zu absolvieren. Wenn das Finanzamt ausführe, es seien keine Nachweise über Therapien vorgelegt worden, so sei dem entgegen zu halten, dass die Therapie darin bestehe, unter kurärztlicher Aufsicht – wie von der behandelnden Ärztin empfohlen – „Rückschwimmen“ zu betreiben. Dies lasse sich aus den beigebrachten Rechnungen ableiten, wo die Benützung des Therapiebades gesondert angeführt sei.

In der am 21. Juni 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von Seiten des Bw. ergänzend ausgeführt, die Hotels in M G würden durchaus österreichischen Kurheilanstalten entsprechen. Insbesondere würden diese auch über einen Kurarzt verfügen. Die bessere Wirksamkeit der Aufenthalte in M G werde ua. darauf zurückgeführt, dass das dortige Wasser eine andere Zusammensetzung als z.B. jenes in G aufweise.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung (zuletzt etwa zB im Erkenntnis VwGH vom 22. April 2009, 2007/15/0022, mwN) zum Ausdruck bringt, führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)Reise zu einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG. Da generell ein Erholungsurlaub der Gesundheit zuträglich ist, erweist sich eine Abgrenzung der für die Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft förderlichen Erholungsreisen von den aus medizinischer Sicht notwendigen Reisen im engeren Sinn als erforderlich. Eine Reise im letztgenannten Sinn kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur angenommen werden, wenn die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, insbesondere mit einer **nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung**, darstellt und damit sichergestellt ist, dass nicht bloß eine Erholungsreise vorliegt, welche zwar ebenfalls der Gesundheit förderlich ist, aber nicht zu zwangsläufigen und außergewöhnlichen Aufwendungen iSd § 34 EStG führt (vgl. etwa VwGH vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0164; sowie VwGH vom 22. Februar 2001, 98/15/0123).

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. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines 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. Einem ärztlichen Zeugnis kann es gleich gehalten 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. zB VwGH vom 24. September 2008, 2006/15/0120).

Die im gegenständlichen Fall vorliegenden Aufenthalte des Bw. in M G sind nicht mit einer kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung verbunden gewesen. Es konnte weder ein kurärztlicher Therapieplan noch eine kurärztliche Bestätigung über allenfalls durchgeführte Therapien oder Untersuchungen vorgelegt werden. Die bloße Anwesenheit eines Kurarztes im Hotel allein genügt jedenfalls nicht für die steuerliche Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten.

Dazu kommt, dass lediglich eine allgemein gehaltene ärztliche Empfehlung für diese Aufenthalte beigebracht worden ist, die im Wesentlichen nur die günstige Auswirkung der Aufenthalte auf die gesundheitliche Situation des Bw. anführt, ohne den Kurcharakter der Reisen selbst (in Abgrenzung zu einer bloßen Erholungsreise) aufzuzeigen. Überdies werden in der vorgelegten ärztlichen Bestätigung „*zumindest zweiwöchige Aufenthalte*“ empfohlen, die beiden Aufenthalte des Bw. im Streitjahr weisen jedoch nur eine Dauer von 4 Tagen (Ende Juni/Anfang Juli) bzw. 10 Tagen (Oktober) auf, was ebenfalls gegen das Vorliegen eines „klassischen“ – medizinisch notwendigen, ärztlich verordneten - Kuraufenthaltes spricht.

Nach der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nur dann in Betracht, wenn der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungsurlaubes, sondern jenen eines Kuraufenthaltes hat. Kosten für Urlaubsreisen erwachsen auch nicht dadurch zwangsläufig, dass der Arzt aus medizinischen Gründen solche empfiehlt (vgl. *Hofstätter/Reichel*, § 34 EStG 1988 - Einzelfälle "Kurkosten"). Es kann daher dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es die Aufwendungen für die berufsgegenständlichen Reisen nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG behandelt hat. Dass das „Thermalwasser“ in M G auf Grund seiner „besonderen Zusammensetzung“ für sich allein zu einer Linderung der Schmerzen des Bw.

führt und der Aufenthalt in diesem Badeort somit der Gesundheit des Bw. förderlich gewesen ist, reicht für die Anerkennung als Kurreise im oben dargestellten Sinne nicht aus.

Zudem spricht auch der Umstand, dass von Seiten des zuständigen Sozialversicherungsträgers keine Zuschüsse zu den durchgeführten „Kuraufenthalten“ geleistet wurden, gegen die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung.

Abschließend sei auf die Entscheidung des UFS vom 12. November 2003, RV/0238-G/02, verwiesen: Der do. Entscheidung lag ein nahezu gleich gelagerter Sachverhalt zugrunde. Die do. Bw. machte im Zusammenhang mit ihrer 50%-igen Behinderung (auf Grund eines Bandscheibenvorfalls) ebenfalls Kosten für einen Aufenthalt in M G Terme als außergewöhnliche Belastung geltend, konnte jedoch ebenso wenig einen Therapieplan oder einen kurmäßig organisierten Tagesablauf belegen. Auch im do. Fall wies der UFS die Berufung im Wesentlichen unter Hinweis auf die oben dargestellte Judikatur des VwGH als unbegründet ab.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. Juni 2010