



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 1

GZ. RV/0759-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Th.L., vom 5. Juli 1999 und 16. Juni 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 22. Juni 1999 und 31. August 2000 betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 entschieden:

1. Der Berufung für das Jahr 1998 wird im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2000 teilweise Folge gegeben.
2. Die Berufung für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid für das Jahr 1999 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw beantragte für das Jahr 1998 neben anderen-nicht strittigen- Aufwendungen Kostenersatz für zwei Kuraufenthalte sowie Medikamente und setzte die Höhe der Kosten wie folgt an:

Kuraufenthalt in Bad Waltersdorf (Hotel Steigenberger):-10.5.-31.5.1998:

Hausarzt	S 40.00
Kurmittel, Massagen	S 6.000.00
Hotel Halbpension	S 25.336.00
Fahrtkosten	S 4.116.00
gesamt	S 35.492.00

Kuraufenthalt in Bad Waltersdorf 6.9.-27.9.1998:

Hausarzt	S 40.00
Kurmittel, Massagen	S 5.780.00
Aufenthaltskosten	S 27.125.00
Fahrtkosten	S 4.116.00
gesamt	S 37.061.00
Medikamente lt. ärztlicher Verordnung betr.Halswirbelsäule	S 1.681.00
gesamt	S 74.234.00
abzügl. Ersätze BVA	S 2.643.00
gesamt bezahlt	S 71.591.00

Für das Jahr 1999 machte die Bw folgende Kosten geltend:

Kuraufenthalt in Bad Waltersdorf (Hotel Steigenberger):-9.5.-30.5.1999:

Hausarzt	S 40.00
Kurmittel, Massagen	S 2.880.00
Hotel Halbpension	S 27.312.00
Fahrtkosten	S 4.116.00
gesamt	S 34.348.00

Kuraufenthalt in Bad Waltersdorf 5.9.-26.9.1999:

Hausarzt	S 40.00
Kurmittel, Massagen	S 2.880.00
Aufenthaltskosten	S 28.691.00
Fahrtkosten	S 4.116.00
gesamt	S 35.727.00
Medikamente lt. ärztlicher Verordnung betr.Halswirbelsäule	S 8.850.00

gesamt	S 78.925.00
abzügl. Ersätze BVA	S 5.632.00
gesamt bezahlt	S 73.293.00

Mit den Bescheiden vom 22. Juni 1999 und vom 31. August 2000 lehnte das Finanzamt die Berücksichtigung der Kosten für die Kuraufenthalte (Hotelkosten, Fahrtkosten) als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 ab und anerkannte -für das Jahr 1998 lediglich die Kosten für Medikamente betreffend Halswirbelsäule von S 1.681.-,

-für das Jahr 1999 die Aufwendungen für Kurmittel (Massagen), Hausarzt und Medikamente ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt in Höhe von S 9.058.- an.

Die Bw legte das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass es sich bei dem Hotel um eine Kuranstalt handle und das Hotel Bad Waltersdorf eine eigene Kurabteilung im Haus habe und es sich bei den Kuraufenthalten keineswegs um Hotelaufenthalte mit Urlaubscharakter handle, es handle sich dabei vielmehr um private bzw. öffentliche Kuranstalten, die von den Krankenkassen als solche anerkannt seien. Sämtliche Kurmittel seien vom Chefarzt der BVA bewilligt worden.

Sämtliche Kuranwendungen seien unter ärztlicher Kontrolle erfolgt.

Die Behörde I. Instanz gab der Berufung für das Jahr 1998 mittels Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2000 teilweise statt und anerkannte die Aufwendungen für Kurmittel (Massagen) und Hausarzt, vermindert um die von der BVA erhaltenen Ersätze, als zusätzliche Kosten (ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt).

Die Berufungen für die Jahre 1998 und 1999 wurden in weiterer Folge der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw sieht sich durch den angefochtenen Bescheid insofern in ihren Rechten verletzt, als eine gänzliche steuerliche Anerkennung der Kurkosten 1998 und 1999 nicht erfolgte, obwohl sämtliche Voraussetzungen gemäß § 34 EStG 1988 vorhanden gewesen wären:

- Für die Kuraufenthalte in Bad Waltersdorf wären triftige medizinische Gründe vorgelegen (Verweis auf ein amtsärztliches Zeugnis aus dem Jahr 1986).
- Die Kuraufenthalte wären stets vor Beginn der Kur verordnet worden.
- Die Kuraufenthalte Bad Waltersdorf würden grundsätzlich unter ärztlicher Kontrolle (Kurarzt) erfolgen. Sämtliche Kuranwendungen wären in den hoteleigenen Kurabteilungen durchgeführt worden.

- Der Chefarzt habe die Kurmittel schriftlich bewilligt und die BVA habe Kostenersätze geleistet.

Dazu wird ausgeführt:

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 demnach 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 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**.

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 dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

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

Die Kurbedürftigkeit ist regelmäßig durch die Vorlage eines ärztlichen Zeugnisses nachzuweisen, sofern sich die Notwendigkeit der Kur z.B. bei Pflichtversicherten nicht aus der Bescheinigung der Versicherungsanstalt offensichtlich ergibt.

Außerdem muss sich der Steuerpflichtige am Kurort grundsätzlich in ärztlicher Behandlung begeben.

Im Mittelpunkt der Betrachtung steht die Frage, ob die Reise eine krankheitsbedingte Kurreise oder bloß eine heutzutage übliche Erholungsreise ist (vgl. VwGH v.18.12.1973, 1792/72, OStZB 1974, 120)

Unter Heranziehung und Abwägung der obigen Ausführungen wird zu den Berufungsausführungen Folgendes ausgeführt:

Die Bw leidet an Osteochondrose und an Osteoporose und ist zu 30% erwerbsvermindert.

Die Bw machte für die Jahre 1998 und 1999 unter anderem Aufwendungen für " 2 Kuraufenthalte" im Kurhotel Bad Waltersdorf in Höhe von gesamt S 144.884.- geltend.

Bei dem genannten Hotel handelt es aber nach den Ausführungen der von der Behörde II. Instanz angeforderten Prospekte um ein so genanntes Wohlfühlhotel (Eigenbezeichnung) mit abwechslungsreichen Freizeit-und Wellnessprogramm. Die Spezialangebote des "Wohlfühl"-Hotels reichen von so genannten "Kuschltagen", "Thermentraum", Wochenangeboten, über Steirerhof-"Wohlfühl"-Halbpension-Arrangements, bis hin zu Massagen aller Art (Fußreflexmassagen, Lymphdrainagen), Duftölbäder, Beauty-Farm, Fangopackungen, Wirbelsäulengymnastik und dergleichen.

" Eintauchen in die Wohlfühl-Welt, Seele-baumeln lassen, Stressabbau, Durchatmen und Entspannen " sind nur einige der Schlagwörter aus den Prospekten.

Nach Ansicht der Behörde handelt es sich daher 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.

Das Angebot weist Entspannungs-und Wohlfühlelemente für jedermann auf und hat als solches absoluten Urlaubscharakter.

Erholungsurlaube in Wellnesshotels erfreuen sich zunehmend großer Beliebtheit, **die Inanspruchnahme solcher Hotelarrangements mit so genannten Wohlfühlangeboten entbehren infolge hoher allgemeiner Nachfrage und Interesse daher jeglicher Außergewöhnlichkeit.**

Es bleibt der Bw natürlich unbenommen, diese Massagen (Schwimmtherapie) im Rahmen eines dreiwöchigen Aufenthaltes in einem sog. Wellnesshotel zu konsumieren.

Es kann aber nicht dazu führen, dass Massagen einen dreiwöchigen Kuraufenthalt rechtfertigen, dessen Kosten (für Aufenthalt, Verpflegung und Fahrten) in weiterer Folge als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 steuerlich in Abzug gebracht werden.

Dazu wird festgehalten, dass nicht jede Reise, die nach medizinischen Grundsätzen angebracht ist, zu einer außergewöhnlichen Belastung führen kann.

Bei der Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Kurkosten und nicht abzugsfähigen Kurkosten einer Erholungsreise ist ein strenger Maßstab anzulegen.

Die Beurteilung, ob die Aufwendungen einer der Behandlungen der Krankheit dienenden Reise außergewöhnlich und zwangsläufig sind, hängt vom Gesamtcharakter der Reise ab (FJ Nr. 2/1987).

Wenn die Bw einen Aufenthalt in einem Hotel wählt, das für jeden erholungssuchenden Urlauber zugänglich ist, dann obliegt es der Bw, nachzuweisen, dass sich ihr Aufenthalt von jenen der anderen Urlauber im Hotel unterscheidet.

Für einen Aufenthalt mit schwerpunktmäßigem Urlaubsscharakter spricht auch der Umstand, dass die Bw diese Aufenthalte alle mit ihrem Gatten und dies 2 x pro Jahr während der allgemeinen Urlaubszeit (Ende April bis Ende September) verbringt. Ein Vergleich mit den davor liegenden Jahren 1995, 1996 und 1997 brachte das gleiche Ergebnis (2 x Kuraufenthalte pro Jahr, mit dem Gatten, Sommermonate, Wellnesshotels).

Die Gestaltung und Ablauf der Aufenthalte der Bw unterscheiden sich in keiner Weise von jenen anderer erholungssuchenden Hotelgäste.

Es gibt daher auch keinen-wie bei eigentlichen Kuren üblich-fixen, von der Kuranstalt erstellten Kurplan, der verpflichtend ist.

So sind von vornherein die täglichen Wirbelsäulengymnastik -und Schwimmtherapien im Hotelpreis inkludiert. Eine ärztliche Aufsicht und Begleitung dieser Maßnahmen für jedermann kann daher nach Ansicht der Behörde in diesem Rahmen nicht wirklich erfolgen.

Der Umstand, dass sich die Bw zu den Aufenthalten in solchen "Entspannungshotels" entschloss, ist kein ausreichender Grund um deren Aufwendungen anders zu behandeln als die Aufwendungen aller anderen Gäste, für die der Aufenthalt in diesen Hotels ebenfalls der Erholung und damit letztlich der Erhaltung und Verbesserung der Gesundheit oder Linderung bestehender Beschwerden diene.

Unter ihnen sind sicherlich viele, denen der Arzt bescheinigen würde, dass es ihren gesundheitlichen Zustand günstig beeinflusst, wenn sie einige Wochen in diesen Wohlfühlhotels verbringen.

"Lassen sie sich treiben, tauchen sie ab in die Quellen des Wohlbefindens und tauchen wie neu geboren auf." (Zitat aus dem Prospekt))

Unterscheidet sich der Aufenthalt hinsichtlich seiner möglichen Gestaltung und Durchführung durch nichts von dem anderen Teilnehmer (Gäste), so liegt eine außergewöhnliche Belastung nicht vor.

Die Bw wendet weiters ein, dass es sich bei beiden Hotels um solche mit eigenen Kurabteilungen handelte, mit einem eigenen Kurarzt und Thermalbädern. Sie führt weiters aus, dass in den hoteleigenen Kurabteilungen unter ärztlicher Kontrolle Kuren durchgeführt werden. Dazu ist zu sagen, dass eine vom Hotel angebotene medizinische Betreuung (siehe Prospekt, Der Steirerhof "Dr. Anton Putz ist ihr medizinischer Betreuer im Haus") aus einem Hotelaufenthalt noch keinen Kuraufenthalt iSd § 34 EStG 1988 macht.

Es ändert auch nichts an dem Umstand, dass die Abgabenbehörde die konkreten Aufenthalte der Bw zu beurteilen hat und im vorliegenden Fall lediglich Verordnungen oder Empfehlungen hinsichtlich Massagen und Schwimm- und Bewegungstherapie vorlagen.

Schwimm- und Bewegungstherapie ist eine Therapie so allgemeiner Natur, dass sie von keiner Krankenkasse kostenmäßig getragen werden würde. Dies beweist auch der Umstand, dass diese Leistung im Hotelpreis bereits inkludiert war und von jedem Gast daher in Anspruch genommen werden konnte und somit jeglicher Außergewöhnlichkeit entbehrte.

In der Berufung wird ausgeführt, dass sämtlichen "Kuranwendungen" unter ärztlicher Kontrolle erfolgt seien. Zum Nachweis dafür verweist die Bw in der Berufung auf die Rechnungen, auf denen die Kuranwendungen vom Kurarzt bestätigt worden wären.

Dazu ist auszuführen, dass in diesen Rechnungen in keinsten Weise von einem Kurarzt bestätigt wurde, dass die "Kuranwendungen" unter ärztlicher Kontrolle erfolgt seien. Es handelt sich aber vielmehr um ein "Massagepaket" mit den entsprechenden Terminen, dessen Bezahlung von Dr. Putz bestätigt wurde.

Es gibt kein –wie bei eigentlichen Kuren üblich– ärztliches Antrittszeugnis und auch kein Abschlusszeugnis, das über den Verlauf der Kur und über weitere Maßnahmen Auskunft gibt.

Die medizinische Betreuung durch einen hauseigenen Hotelarzt, Thermalbäder und die Unterwasser-Bewegungstherapie waren in den Pauschalarrangements enthalten.

Die Hotelrechnungen unterscheiden sich dadurch in keinsten Weise von Rechnungen anderer erholungssuchender Urlauber. Vielmehr enthalten sie die Abrechnungen über sog.

"Thermentraum" Wochen Arrangements unter Berücksichtigung eines 5%igen
"Stammgastbonus" (siehe Vorjahre).

Die Bw hat sich aus freien Stücken entschlossen, diese Therapie im Rahmen eines dreiwöchigen Aufenthaltes im Hotel Bad Waltersdorf zu machen. Die damit verbundenen Kosten für Aufenthalt, Verpflegung und Anreise sind daher nicht zwangsläufig erwachsen und können daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Der Aufenthalt der Bw mit ihrem Gatten im Hotel Bad Waltersdorf stellt sich für die Rechtsmittelbehörde als ein Erholungsurlaub dar, der vornehmlich auf Entspannung und Kräftesammlung gerichtet war und somit Ziel eines jeden Urlaubes ist und daher nichts Außergewöhnliches darstellt.

Was die Verordnungen der Massagen betrifft, so gilt hier:

Das Angebot von Kurzentren und Massageinstitute in Salzburg und Salzburg-Umgebung ist groß (z. B. Kurhaus Salzburg, Vigaun.....)

Wird trotz vielseitiger Möglichkeiten zur Durchführung der verordneten Massagen in Salzburg und deren Nahbereich, eine solche nicht in Erwägung gezogen und vielmehr die Behandlung anlässlich eines Aufenthaltes in einem Wellnesshotel vornehmen lassen, so ist anzunehmen, dass nicht der gesundheitliche Aspekt, sondern der Erholungszweck im Vordergrund gestanden ist.

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

Die von den Hotels in Rechnungen gestellten Kurmittel –Massagen – wurden für die Jahre 1998 und 1999 steuerlich berücksichtigt und von der Behörde erster Instanz bereits in Abzug gebracht.

Zusammenfassend kann daher Folgendes gesagt werden:

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte " Kurreise " führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Es ist vielmehr erforderlich, dass die im Gesetz normierten Voraussetzungen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Erhaltung und - oder Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen zu stellen sind.

Die Rechtsmittelbehörde ist der Ansicht, dass es sich bei den Aufenthalten der Bw im Hotel Bad Waltersdorf um Erholungsaufenthalte mit Urlaubsscharakter darstellen, im Rahmen derer kurähnliche Therapien (Massagen, Schwimmtherapie) durchgeführt wurden.

Die Aufenthalte unterscheiden sich in keinsten Weise von solchen anderen erholungssuchenden Hotelgästen.

Der Nachweis über eine dringende medizinische Erforderlichkeit, den Kurcharakter dieser Aufenthalte als auch über die erforderliche ärztliche Kontrolle und Betreuung während der Kuranwendungen im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen konnte durch die Bw nicht geführt werden. Die Reise ist nach ihrem Gesamtcharakter ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist. Eine steuerliche Berücksichtigung der damit verbundenen Aufenthaltskosten im Sinne der Bestimmung des § 34 EStG 1988 kann aber nicht erfolgen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2000 betreffend das Jahr 1998 berücksichtigte das Finanzamt bereits die im Rahmen der beiden in den Hotels absolvierten Kuren angewandten Kurmittel, vermindert um die von der BVA erhaltenen Ersätze sowie die Aufwendungen für die verordneten Medikamente, als zusätzliche Kosten (ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt), sodass der Berufung für das Jahr 1998 im Sinne der Berufungsvorentscheidung stattzugeben war.

Die Berufung für das Jahr 1999 war als unbegründet abzuweisen, da die Behörde 1. Instanz die Aufwendungen für die Kurmittel (Massagen) und Medikamente antragsgemäß bereits im Einkommensteuerbescheid 1999 berücksichtigt hat.

Salzburg, am 4. April 2005