

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

25.04.2002

**Geschäftszahl**

2000/15/0139

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. H. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des TL in S, vertreten durch Dipl.-Kfm. Dr. Leonhard Ceconi, Wirtschaftstreuhand in 5020 Salzburg, Schiffmannsgasse 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 13. Juli 2000, Zl. RV223/1-9/99, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer, ein pensionierter Beamter, beantragte im Zuge der Arbeitnehmersveranlagung für das Jahr 1997 u. a. die Berücksichtigung der Aufwendungen für insgesamt drei Kuraufenthalte sowie für Medikamente als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 und setzte die Höhe der ihm entstandenen Kosten wie folgt an:

Kuraufenthalt in Bad Waltersdorf (11. Mai bis 1. Juni 1997):

Hausarzt	S 38,--
Kurmittel, Massagen	S 4.200,--
Hotel Halbpension	S 30.504,--
Speisen und Getränke	S 174,--
Fahrtkosten (Kilometergeld)	S 3.864,--
Gesamt	S 38.780,--

Kuraufenthalt in Baden/Wien (6. Juli bis 27. Juli 1997)

Hausarzt	S 38,--
Hotelkosten, Therapien	S 20.358,--
Speisen und Getränke	S 2.694,--
Fahrtkosten (Kilometergeld)	S 3.038,--
Gesamt	S 28.128,--

Kuraufenthalt in Bad Waltersdorf (31. August bis 21. September 1997)

Hausarzt	S 38,--
----------	---------

Kurmittel, Massagen	S 4.200,--
Hotel	S 28.083,--
Speisen und Getränke	S 228,--
Fahrtkosten (Kilometergeld)	S 4.116,--
Gesamt	S 36.665,--

## Medikamente betreffend

Bandscheibenleiden	S 5.381,--
Gesamtkosten	S 106.954,--
Ersatz durch BVA	S 2.112,--
sohin verbleibende	
Gesamtkosten	S 104.842,--

In den Beilagen zur Erklärung fanden sich neben Rechnungen u. a. der Beherbergungsbetriebe auch drei von der praktischen Ärztin Dr. G. unterzeichnete Arzthilfescheine der BVA (ausgestellt jeweils auf den Namen des Beschwerdeführers), auf welchen jeweils als Diagnose "Wirbelgleiten zwischen L 5 und S 1, Discopathie zwischen L 5 und S 1" aufscheint. Sie enthielten folgende Zuweisungen bzw. Verschreibungen:

1. an das "Kurzentrum Bad Waltersdorf" - "10 x Teil-Massagen" (datiert mit 6. Mai 1997),
2. an "Baden bei Wien" - "Tägliche Schwimmtherapie und Bewegungstherapie" (datiert mit 2. Juli 1997)
3. an das "Kurzentrum Bad Waltersdorf" - "10 x Teil-Massagen" (datiert mit 26. August 1997).

Durch das Finanzamt wurden lediglich die Aufwendungen für jeweils zehn Teilmassagen pro Kuraufenthalt in Höhe von jeweils S 4.200,-- sowie für Medikamente in Höhe von S 5.382,-- abzüglich eines Kostenersatzes der Sozialversicherung in Höhe von S 2.112,-- , somit ein Betrag von S 11.670,-- als außergewöhnliche Belastung (als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt) anerkannt. Weitere Kosten für die Kuraufenthalte (betreffend Hotel, Speisen, Getränke, Fahrt) wurden nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG behandelt. Begründend wurde angeführt, dass ein Hotelaufenthalt mit gelegentlichen kurähnlichen Einzelanwendungen unter die nach § 20 EStG nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung falle. Das gelte auch für die beantragten Verpflegungsaufwendungen.

Der Beschwerdeführer erhob dagegen Berufung und legte eine von der praktischen Ärztin Dr. G. zur Vorlage beim Finanzamt ausgestellte Bescheinigung (datiert mit 7. Oktober 1998) vor.

Diese Bescheinigung hatte folgenden Wortlaut: "Die Kuraufenthalte in Bad Waltersdorf und Baden bei Wien im Jahre 1997 (Kurmittel):

Teil-Massagen und tägliche Schwimm- und Bewegungstherapie im Thermalwasser) waren für die Verbesserung des Gesundheitszustandes des Herrn L. unbedingt erforderlich".

Der Beschwerdeführer brachte im Rahmen der Berufung vor, dass er ohne diese Kurbehandlungen dauernd mit Krücken würde gehen müssen. Die genannten Beherbergungsbetriebe würden jeweils über eigene Kurabteilungen (welche von der Krankenkasse als Kuranstalt anerkannt worden seien) verfügen. Sämtliche Kuren seien unter ärztlicher Kontrolle erfolgt. Durch die Kuranwendungen (beispielsweise in Bad Waltersdorf: 2x täglich Bewegungstherapie im Thermalwasser, 2x täglich Wirbelsäulengymnastik mit einem diplomierten Therapeuten) sei er in seiner Zeiteinteilung Beschränkungen unterworfen gewesen. Die Krankenbehandlungen seien im Hotelpreis inbegriffen gewesen. Das sei preislich günstiger gewesen, als in einer Frühstückspension zu nächtigen und die diversen Leistungen einzeln zu beziehen. Dazu komme, dass der Beschwerdeführer auf Grund seines Gallenleidens eine spezielle Diät einhalten müsse, was nur in einem Hotel der gehobenen Kategorie möglich sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde u. a. ausgeführt, dass die Inanspruchnahme von Teilmassagen bzw. von Schwimm- und Bewegungstherapie auch an seinem Wohnort bzw. in dessen Umgebung möglich gewesen sei. Bei den Aufenthalten in Bad Waltersdorf und Baden/Wien habe es sich vielmehr um Erholungsurlaube in so genannten "Wohlfühlhotels (Eigenbezeichnung) mit abwechslungsreichem Freizeit- und Wellnessprogramm" gehandelt. Dass die Aufenthalte durch therapeutische Maßnahmen begleitet wurden, könne zu keiner steuerlichen Anerkennung der Aufwendungen führen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für einen Kuraufenthalt in Höhe des geltend gemachten Betrages von S 104.842,-- lediglich in Höhe von S 11.670,-- als gegeben angenommen.

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur-)aufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. 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 und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend ist. An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, m.w.N.).

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

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d. h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. das hg. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123).

Der Beschwerdeführer hat zum Nachweis der Notwendigkeit des Kuraufenthalts kein ärztliches Zeugnis, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben hätte, vorgelegt. Die im Verwaltungsakt einliegenden Verschreibungen der praktischen Ärztin Dr. G betreffen die Verabreichung von insgesamt zwanzig Teil-Massagen (datiert mit 6. Mai 1997 und 26. August 1997) bzw. tägliche Schwimm- und Bewegungstherapie (datiert mit 2. Juli 1997). Die vom Träger der gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Kostenersätze betreffen - nach unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der belangten Behörde - lediglich die Teil-Massagen bzw. Medikamente, nicht jedoch die Kuraufenthalte. Auch in der - sehr allgemein gehaltenen - ärztlichen Bestätigung vom 7. Oktober 1998, die der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren vorgelegt hat, kam nicht zum Ausdruck, dass im vorliegenden Fall die zweckmäßige Verabreichung der verordneten Therapien nicht am Wohnort des Beschwerdeführers bzw. in dessen Umgebung, sondern nur im Rahmen eines Kuraufenthalts möglich gewesen sei.

Ebenso wenig hat der Beschwerdeführer nachgewiesen, dass er sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und seine Tages- und Freizeitgestaltung kurgemäß gestaltet hat. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde scheinen auf den im Verwaltungsakt einliegenden Originalrechnungen der betreffenden Beherbergungsbetriebe keine Bestätigungen des jeweiligen Kurarztes über die Kuranwendungen auf. Weder die vom Beschwerdeführer im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgebrachte Beschreibung "Ablauf eines Kurtages" noch eine Bestätigung des Direktors einer der betreffenden Beherbergungsbetriebe, dass tägliche Schwimmtherapien und Bewegungstherapien im Schwefel-Thermalbecken im Hotelpreis inbegriffen seien, genügt den strengen Nachweiserfordernissen zur steuerlichen Anerkennung von Kurkosten.

Es kann daher im Ergebnis der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Aufwendungen für die genannten Reisen nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG behandelt hat.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 25. April 2002