



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 9. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 21. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit der am 25. Mai 2010 (elektronisch) eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2009 machte die Abgabepflichtige einen Behindertenfreibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 für eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 70 % geltend. Auf der Grundlage der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idGF, beanspruchte sie zudem einen pauschalen Freibetrag im Ausmaß von 612 € für Krankendiätverpflegung wegen einer „*Leber-Galle-Diät*“ sowie Kosten der Heilbehandlung im Ausmaß von 2.911 € (KZ 476), jeweils ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Die Kosten der Heilbehandlung beinhalteten ua. Aufwendungen für „*Kuren + Fahrtspesen*“ von 1.134 € (Kuraufenthalt in A 506 €, Kuraufenthalt in B/Ungarn 208 €, Fahrtkosten nach B/Ungarn 420 €) sowie Aufwendungen für „*Malayische Mediziner*“ von 144 €.

Am 21. Juli 2010 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009, mit dem die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen nur mit 1.633 € anerkannt wurden. Die Auf-

wendungen für die beiden Kuraufenthalte (1.134 €) und die „*Malayischen Medizinen*“ (144 €) fanden keine steuerliche Berücksichtigung. Kurkosten stellten nur dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn der Kuraufenthalt unmittelbar im Zusammenhang mit einer Krankheit stehe und aus medizinischen Gründen (ärztliche Kurverordnung, Kuraufenthalt von mindestens drei Wochen) erforderlich sei. Die Aufwendungen für die „*Malayischen Medizinen*“ (Tees, Vitamintabletten usw.) stellten keine abzugsfähige außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 dar.

Gegen diesen Bescheid erhob die Abgabepflichtige am 9. August 2010 fristgerecht Berufung. In der Berufungsergänzung vom 30. September 2010 führte sie aus, dass dem Steuerjahrbuch 2009 zufolge Kosten der Heilbehandlung, zu denen Arzt- und Spitalskosten, Kur- und Therapiekosten sowie Kosten für Medikamente, die in Zusammenhang mit der Behinderung stünden, als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt geltend gemacht werden könnten. Dass die Kurdauer drei Wochen betragen müsse, um die steuerliche Anerkennung zu bewirken, gehe daraus nicht hervor und sei in diesem Zusammenhang nicht erheblich. Den „*Einkommensteuerrichtlinien*“ zufolge müsste der Kuraufenthalt in direktem Zusammenhang mit einer eigenen Krankheit stehen, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich sein und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgen.

Ihr Arzt X habe ihr im Jahr 2009 wegen ihrer Rückenschmerzen zwei einwöchige Kuraufenthalte verordnet. Da sie jedoch unter gesundheitlichen Problemen zu leiden gehabt habe (Bluthochdruck und Erschöpfungszustände), habe sie zur Linderung ihrer chronischen Rückenschmerzen nur die Thermalschwimmbäder benutzen dürfen. Der Arzt habe ihr daher keine Therapien außer Inhalationen verschrieben, die aber von der BVA bewilligt worden seien. Diese Aufwendungen seien nicht als Kurkosten geltend gemacht worden, zumal diesbezüglich auch keine Verbindung mit ihrer Behinderung bestanden habe. Nachdem der Aufenthalt in A ihre Beschwerden gelindert und die sonstigen Leiden nicht negativ beeinflusst habe, sei später noch ein weiterer Kuraufenthalt in B/Ungarn erfolgt. Bei beiden Unterkünften habe es sich um Thermalhotels mit mehreren Thermalschwimmbädern sowie eigener Kurabteilung unter ärztlicher Aufsicht gehandelt. Die Voraussetzungen für die Anerkennung der Kuraufenthalte seien somit erfüllt, weshalb die Abgabepflichtige die Berücksichtigung der Kosten von insgesamt 1.134 € als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes beantrage.

In Zusammenhang mit den Aufwendungen für die „*Malayischen Medizinen*“ verwies die Abgabepflichtige auf das Attest der praktischen Ärztin Y vom 12. Mai 1993. Daraus gehe hervor, dass sie wegen der Unverträglichkeit von allopathischen Medizinen auf die Einnahme von homöopathischen (biologischen) Medizinen angewiesen sei. Bei den geltend gemachten Auf-

wendungen handle es sich um pflanzliche (biologische) Heilmittel und Heilkräutertees. Die Vitamintabletten würden steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden, weshalb sie die Berücksichtigung der entstandenen Kosten mit nunmehr 115 € (statt bisher 144 €) begehre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2010 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Der Rechtsprechung und einschlägigen Fachliteratur zufolge könnten Kurkosten nur dann als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden, wenn der Kuraufenthalt in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit stehe und aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig sei. Dies könne durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden.

Die Abgabepflichtige habe im Jahr 2009 zwei einwöchige Kuraufenthalte absolviert, für die der praktische Arzt im Nachhinein, nämlich im September 2010, eine Verordnung schriftlich bestätigt habe. Die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung der Kurkosten als außergewöhnliche Belastung seien somit nicht gegeben.

Am 2. November 2010 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Den „*Einkommensteuerrichtlinien*“ zufolge seien Aufwendungen für pflanzliche und allopathische Medikamente anzuerkennen, wenn sie - wie hier - mit einer Behinderung in Zusammenhang stünden. Es handle sich bei diesen „*Malayischen Medizinen*“ um chinesische Kräutermedizinen und Kräutertees. Diese Medizinen seien ärztlicherseits unterstützend zur Akupunktur verordnet worden. Der Betrag sei um die nicht abzugsfähigen Vitamintabletten korrigiert worden und betrage nunmehr laut beiliegenden Belegen 117 €. In der Berufungsvorentscheidung sei auf diesen Streitpunkt nicht eingegangen worden, es fehle jegliche Stellungnahme dazu.

Die geltend gemachten Kosten für die Kur in A stünden in direktem Zusammenhang mit ihrer Behinderung, wie sich aus dem Bescheid des Bundessozialamtes Tirol vom 9. August 1996 ergebe. Wegen des chronischen Rückenleidens und der damit verbundenen Schmerzen fahre sie fast jedes Jahr zur Kur, vorzugsweise nach A, um ihre Schmerzen zu lindern. Im Jahr 2009 habe sie zudem nachweislich unter Erschöpfungszuständen und einem hohen schwankenden Blutdruck gelitten. Sie habe daher mit ihrem Hausarzt darüber gesprochen, ob sie trotzdem nach A fahren könne, um wenigstens ihre Rückenschmerzen zu lindern. Dies habe ihr Hausarzt bejaht, allerdings mit der Einschränkung, dass sie - von der täglichen und oftmaligen Benützung der Heilwasserbecken und den Inhalationen abgesehen - keinerlei Behandlungen mit Fango und Wannenbädern machen dürfe, da dies kontraindiziert sei. Bei dem von ihr gewählten Hotel Z, das über vier große Thermalwasserbecken und eine ärztliche Kurleitung verfüge,

seien aus ärztlicher Sicht die Voraussetzungen für eine bestmögliche Heilwirkung durch mehrmalige tägliche Benützung des Thermalwasserbeckens gegeben gewesen.

Die Verschreibung der sieben Inhalationen sei vor Antritt der Kur erfolgt, daraus ergebe sich die Dauer des Kuraufenthaltes von einer Woche und auch dessen Notwendigkeit. Die Verschreibung sei von der BVA bewilligt und die Kosten ersetzt worden. Leider habe es ihr Hausarzt unterlassen, den Kurort auf der Verschreibung wie auch auf der nachträglichen Bestätigung schriftlich festzuhalten.

Für ihren Kuraufenthalt in B/Ungarn liege keine im Voraus erfolgte Verschreibung vor, weshalb die steuerliche Nichtberücksichtigung dieser Kosten nunmehr anerkannt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der Berufungswerberin (Bw.) lag im Streitjahr eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 70 % vor. Diesbezüglich legte sie dem Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 29. November 2012 den im Vorlageantrag angesprochenen Bescheid des Bundessozialamtes Tirol vom 9. August 1996 vor. Diesem Bescheid zufolge wurde der Grad der Behinderung gemäß §§ 3 Abs. 2 und 14 Abs. 2 des Behinderteneinstellungsgesetzes 1969 ab dem 15. März 1996 mit 70 % (gegenüber 60 % bisher) neu festgesetzt. Dem Beiblatt zu diesem Bescheid sind folgende Gesundheitsschädigungen, die für die Gesamteinschätzung des Grades der Behinderung berücksichtigt wurden, zu entnehmen: „*Defektheilung nach Hepatitis*“ (Grad der Behinderung 40 %), „*Wirbelsäulenleiden, Zustand nach Bandscheibenoperation*“ (Grad der Behinderung 40 %), „*Augenmuskelerkrankung*“ (Grad der Behinderung 20 %). Die im Zusammenwirken der angeführten Gesundheitsschädigungen verursachte Funktionsbeeinträchtigung betrug 70 %, weil der Grad der Behinderung des erstgenannten Leidens durch die weiteren Leiden um drei Stufen angehoben wurde.

Von der Bw. wurde auch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes Tirol vom 9. Dezember 2010 zur Berücksichtigung von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung durch einen monatlichen Pauschbetrag gemäß § 35 EStG 1988 in Verbindung mit § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, vorgelegt, aus der ersichtlich ist, dass sie „*seit dem Jahr 1996 Krankendiätverpflegung wegen Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit*“ benötige. Im Zusammenhang mit ihrer „*Defektheilung nach Hepatitis*“ legte die Bw. auch ein Attest der praktischen Ärztin Y vom 1. April 1992 vor, das ebenfalls die Einhaltung einer „*Leber-Galle-Diät*“ wie folgt bestätigt:

„Frau BC, geb. JahrX, muss wegen einer Defektheilung nach Hepatitis strenge Diät einhalten.“

Mit der am 25. Mai 2010 (elektronisch) eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2009 machte die Bw. den Behindertenfreibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 für die ausgewiesene Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 70 % geltend. Auf der Grundlage der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, beanspruchte sie zudem den pauschalen Freibetrag im Ausmaß von 612 € für Krankendiätverpflegung wegen der „*Leber-Galle-Diät*“ sowie Kosten der Heilbehandlung im Ausmaß von 2.911 € (KZ 476), jeweils ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Streit besteht nun (nach Einschränkung des Berufungsbegehrens im Laufe des Berufungsverfahrens) nur mehr darüber, ob die Aufwendungen für den Kuraufenthalt in A im Ausmaß von 506 € sowie die Aufwendungen für „*Malayische Mediziner*“ im Ausmaß von 117 € als Kosten der Heilbehandlung (ohne Selbstbehalt) Berücksichtigung finden können.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. Nr. 201/1996 jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung).

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden, wobei diese Aufwendungen ge-

mäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt zudem, 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

§ 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung BGBl. Nr. 303/1996 hat folgenden Wortlaut:

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Eine Behinderung liegt gemäß § 1 Abs. 2 dieser Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt. Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (§ 1 Abs. 3 dieser Verordnung).

Gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. II Nr. 91/1998, sind zusätzlich zum Pauschbetrag des § 35 Abs. 3 EStG 1988 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie **Kosten der Heilbehandlung** im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Nach Lehre und Rechtsprechung gelten als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. II Nr. 91/1998) Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie **in Zusammenhang mit der Behinderung** stehen. In seinem Erkenntnis vom 3. August 2004,

Zl. 99/13/0169, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass „*Krankheitskosten*“, die mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, dann vorliegen, wenn der Abgabepflichtige versucht, „*seinen - die Behinderung verursachenden - Gesundheitszustand zu stabilisieren und zu erhalten.*“

Aufwendungen für „*Malayische Medizinen*“: In Zusammenhang mit den - der Höhe nach nachgewiesenen - Aufwendungen für die „*Malayischen Medizinen*“ verwies die Bw. auf das Attest der praktischen Ärztin Y vom 12. Mai 1993, das der Berufungsergänzung vom 30. September 2010 beigelegt wurde. Daraus gehe hervor, dass sie wegen der Unverträglichkeit von allopathischen Medizinen auf die Einnahme von homöopathischen (biologischen) Medizinen angewiesen sei. Bei den geltend gemachten Aufwendungen handle es sich um pflanzliche (biologische) chinesische Kräutermedizinen und Heilkräutertees. Dem Attest der praktischen Ärztin Y vom 12. Mai 1993 lässt sich Folgendes entnehmen:

„Frau CB, geb. TagX, leidet an einer schweren Verdauungsinsuffizienz mit rez. Gastritiden und Pankreasentzündungen. Da eine medikamentöse Behandlung mit allopathischen Mitteln nicht vertragen wird, werden homöopathische Medikamente und Fußreflexbehandlungen ärztlicherseits empfohlen.“

Im Hinblick auf die in Malaysia erworbenen chinesischen Kräutermedizinen und Heilkräutertees vermag der Unabhängige Finanzsenat einen Zusammenhang mit den Behinderungen der Bw. nicht zu erkennen. Der Kauf dieser chinesischen Kräutermedizinen und Heilkräutertees ist - dem Attest der praktischen Ärztin Y vom 12. Mai 1993 zufolge - auf eine „*Verdauungsinsuffizienz mit rez. Gastritiden und Pankreasentzündungen*“ der Bw. zurückzuführen und wurde demnach nicht durch die Gesundheitsschädigungen verursacht, die zu einem Grad der Behinderung gemäß §§ 3 Abs. 2 und 14 Abs. 2 des Behinderteneinstellungsgesetzes 1969 mit 70 % geführt haben (vgl. das Beiblatt zum Bescheid des Bundessozialamtes Tirol vom 9. August 1996).

Bei der ausgewiesenen „*Verdauungsinsuffizienz mit rez. Gastritiden und Pankreasentzündungen*“ handelt es sich um Störungen im Magen-Darm-Trakt, die losgelöst von den gegenständlichen, zu einer Funktionsbeeinträchtigung von 70 % führenden Gesundheitsschädigungen (insbesondere auch der Hepatitis = Entzündung der Leber) zu sehen sind. Die „*Verdauungsinsuffizienz mit rez. Gastritiden und Pankreasentzündungen*“ wurde bei der Gesamteinschätzung des Grades der Behinderung nicht berücksichtigt (vgl. nochmals das Beiblatt zum Bescheid des Bundessozialamtes Tirol vom 9. August 1996). Dazu ist festzuhalten, dass die Bw. in Zusammenhang mit ihrer Behinderung - neben dem Behindertenfreibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 - auf der Grundlage der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, auch Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung geltend machte, wobei sie sich bezeichnenderweise auf ihre „*Leber-Galle-*

Diät (und nicht auf eine „*Magenkrankheit oder eine andere innere Krankheit*“, wofür im Fall der Behinderung ebenfalls ein pauschaler Freibetrag zustünde) berief.

Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht in einem ursächlichen Zusammenhang stehen, können nur nach Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden. Zu solchen Krankheitskosten zählen grundsätzlich auch Aufwendungen für Medikamente einschließlich „*medizinisch verordneter*“ homöopathischer Präparate sowie Rezeptgebühren (vgl. Jakom/*Baldauf* EStG, 2012, § 34 Rz 90, Stichwort „*Krankheitskosten*“).

Die außergewöhnliche Belastung muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Die Aufwendungen für „*Malayische Medizinen*“ im beantragten Ausmaß von 117 €, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, können sich mangels Überschreitens des Selbstbehaltes (vgl. § 34 Abs. 4 EStG 1988) steuerlich nicht auswirken.

Aufwendungen für den Kuraufenthalt in A: Was den Kuraufenthalt in A betrifft, legte die Bw. eine Bestätigung ihres Arztes X vom 22. September 2010 mit folgendem Inhalt vor:

„Da Frau CD unter chronischen Rückenschmerzen leidet, habe ich ihr 2009 zwei einwöchige Kuren verordnet. Wegen des schlechten Gesundheitszustandes zum damaligen Zeitpunkt (Bluthochdruck und Erschöpfungszustände) konnte die Patientin lediglich die Thermal- = Schwimmbäder benutzen, von sonstigen Therapien musste Abstand genommen werden.“

Der Kuraufenthalt in A dauerte eine Woche (vom 11. bis 18. Juni 2009), wobei die Bw. im Hotel Z nächtigte. Für die Busfahrt und den Hotelaufenthalt (Halbpension) verrechnete das Reisebüro 506 €, die von der Bw. zu tragen waren. Wegen des vom Arzt X bescheinigten schlechten Gesundheitszustandes zum damaligen Zeitpunkt konnte die Bw. in dieser Woche keine Therapien in Anspruch nehmen, weshalb sich der Kuraufenthalt in der Benützung der Thermalwasserbecken erschöpfte. Davon ausgenommen war die Inanspruchnahme von sechs Inhalationen (Aerosol mit Menthol), die vom Hotel Z mit 42 € in Rechnung gestellt wurden. Diese Inhalationen stehen aber - was auch von der Bw. in ihrem Schreiben vom 30. September 2010 bekräftigt wurde - in keinerlei Verbindung mit ihrer Behinderung. Diese Behandlungen wurden überdies von der BVA vor Antritt des Kuraufenthaltes bewilligt und von dieser auch bezahlt, weshalb der Bw. daraus keine Kosten erwachsen sind; die Kosten der Inhalationen wurden daher auch nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Der mit 70 % festgesetzte Grad der Behinderung der Bw. ist ua. auf ein „*Wirbelsäulenleiden, Zustand nach Bandscheibenoperation*“ zurückzuführen (vgl. das Beiblatt zum Bescheid des Bundessozialamtes Tirol vom 9. August 1996). Der wegen „*chronischer Rückenschmerzen*“

(vgl. die Bestätigung des Arztes X) verordnete Kuraufenthalt in A sei daher nach Auffassung der Bw. in Zusammenhang mit ihrer Behinderung zu sehen, auch wenn im Hotel Z nur die Thermalwasserbecken (ohne weitere Therapien) in Anspruch genommen worden wären.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt nicht in Abrede, dass die mehrmalige tägliche Benützung des Thermalwasserbeckens bei der Bw. eine Linderung ihrer chronischen Rückenschmerzen bewirkt und auch ihre sonstigen Leiden nicht negativ beeinflusst haben mag (vgl. den Einwand im Schreiben vom 30. September 2010). Die Bw. erkennt aber, dass grundsätzliche Voraussetzung auch für die Berücksichtigung von Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung ist, dass die Aufwendungen außergewöhnlich sind und zwangsläufig - dh. aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen - erwachsen (vgl. Müller, *„Freibeträge für Behinderte und Kranke“*, SWK-Heft Nr. 31/1997, 641).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988. 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. 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.

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. VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120; VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, dh. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, aber nicht zu zwangsläufigen und außergewöhnlichen Aufwendungen iSd § 34 EStG 1988 führt (vgl. nochmals VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 28.10.2004,

2001/15/0164; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120; VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Auf ein **vor Antritt der Kur** ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel (diesfalls A) ergeben hätten, kann sich die Bw. nicht berufen. Zum Nachweis der Notwendigkeit des Kuraufenthaltes legte sie lediglich eine am 22. September 2010 (somit über ein Jahr nach Antritt des Kuraufenthaltes) ausgestellte ärztliche Bestätigung vor, der zu entnehmen ist, dass wegen ihrer „*chronischen Rückenschmerzen*“ im Jahr 2009 „*zwei einwöchige Kuren verordnet*“ worden seien. Das Reiseziel wurde in der ärztlichen Bestätigung nicht genannt.

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. Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Stichwort „*Kurkosten*“). In der - sehr allgemein gehaltenen - ärztlichen Bestätigung vom 22. September 2010 kommt nicht einmal zum Ausdruck, dass im vorliegenden Fall wegen der chronischen Rückenschmerzen der Bw. die Verabreichung von Therapien zweckmäßig und daher zu verordnen gewesen wäre; im Gegenteil: Wegen des schlechten Gesundheitszustandes der Bw. zum damaligen Zeitpunkt wurde die Verabreichung von Therapien ausdrücklich untersagt. Der Kuraufenthalt in A beschränkte sich daher auf die Benützung der Thermalschwimmbäder. Damit ist aber auch eine nachweislich kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung mit Kuranwendungen unter ärztlicher Aufsicht und Kontrolle im Streitfall nicht gegeben. Mit der Vorlage einer - für die BVA bestimmten - Bestätigung der im Hotel Z tätigen Ärztin Dr. O, wonach von der Bw. sechs in Anspruch genommene Inhalationen unter ärztlicher Aufsicht erfolgt seien, wurde noch kein Nachweis über eine insgesamt kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung erbracht (vgl. auch VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Die vom Träger der gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Kostenersätze betreffen die Inanspruchnahme von Inhalationen (Aerosol mit Menthol), nicht jedoch den Kuraufenthalt in A. Aus diesen Anwendungen sind der Bw. keine Kosten erwachsen, weshalb die Inhalationen auch nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht wurden. Von der Bw. wurde auch nicht behauptet, dass die Verabreichung der Inhalationen nur im Rahmen des Kuraufenthaltes in A möglich gewesen wäre. Im Übrigen stehen diese Inhalationen - was auch von der Bw. bestätigt wurde - in keinerlei Zusammenhang mit ihrer Behinderung. Zu dem wegen

„chronischer Rückenschmerzen“ verordneten Kuraufenthalt in A (zu den geltend gemachten Fahrt- und Hotelkosten) wurden von der BVA keine Zuschüsse gewährt.

Die Reise der Bw. nach A ist daher als bloßer Erholungsaufenthalt, der ihrer Gesundheit auch förderlich sein konnte, anzusehen. Diese Beurteilung wird noch durch die Tatsache gestützt, dass die Reise nur eine Woche dauerte, während eine von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung bewilligte Kur nie kürzer als drei Wochen dauert mit der Begründung, dass andernfalls eine (nachhaltige) Wirkung der Behandlungen auf den Gesundheitszustand nicht gewährleistet ist (vgl. UFS 12.11.2003, RV/0238-G/02).

Dass der Aufenthalt in A der Gesundheit der Bw. förderlich gewesen ist, reicht für die steuerliche Anerkennung als Kurreise im vorhin dargestellten Sinn nicht aus. Die geltend gemachten Aufwendungen für die Reise nach A können daher nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 behandelt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Dezember 2012