



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 12. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 23. April 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

|                      |             |
|----------------------|-------------|
| Einkommen 2003       | 22.320,45 € |
| Einkommensteuer 2003 | - 749,89 €  |

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Pensionistin. In der am 10. Februar 2004 beim Finanzamt A eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 begehrte die Berufungswerberin ua. die steuerliche Berücksichtigung von Krankheitskosten im Betrag von 1.645,38 € sowie von Kurkosten im Betrag von 4.534,67 € als außergewöhnliche Belastung. Laut der von der Berufungswerberin vorgelegten Aufstellung über Kurkosten setzen sich diese aus den Kosten für einen Aufenthalt (wegen Tinnitus und einem Hörsturz) im Heilstollen Berchtesgaden im Zeitraum 26. Februar bis 12. März 2003 (Tagesgelder, Nächtigungsgelder, Eintritte in den Heilstollen und in das Soleheilbad) sowie für zwei Aufenthalte zur Schmerzlin-derung (Arthrose) in der Heiltherme Bad Radkersburg und Therme Moravske Toplice (Slowe-nien) in den Zeiträumen 13. März bis 22. März 2003 und 25. Oktober bis 9. November 2003

(Nächtigungen, Tagesgelder, km-Gelder, Eintritte in die Heilbäder) zusammen. Daneben beantragte die Berufungswerberin den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen einer Lebererkrankung (Hepatitis). Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 mit Ausfertigungsdatum 23. April 2004 fanden neben den Krankheitskosten im Betrag von 1.645,38 € lediglich Kurkosten im Betrag von 612,00 €, sohin Kosten im Gesamtbetrag von 2.257,38 €, vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) als außergewöhnliche Belastung Anerkennung, wobei jedoch diese den Selbstbehalt in Höhe von 2.721,74 € nicht überstiegen. Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus, Kurkosten seien nur dann außergewöhnliche Belastungen, wenn der Kuraufenthalt unmittelbar im Zusammenhang mit einer Krankheit stünde und aus medizinischen Gründen (ärztliches Attest) erforderlich sei. Da diese Voraussetzung nicht ersichtlich sei, könnten die geltend gemachten Kurkosten nicht anerkannt werden. Der pauschale Freibetrag für Diätverpflegung wurde der Abgabepflichtigen des weitem ohne Angaben von Gründen nicht gewährt.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 12. Mai 2004 führte die Berufungswerberin unter Beilage von ärztlichen Bestätigungen aus, sie habe bereits bei früheren Anträgen auf Arbeitnehmerveranlagung eine ärztliche Bestätigung vorgelegt, aus der ersichtlich sei, dass sie an einer unheilbaren Arthrose leide, die derart schmerzhaft sei, dass sie nur durch regelmäßige Kuranwendungen einigermaßen schmerzfrei werde. Des Weiteren sei dem beantragten Freibetrag für Diätverpflegung wegen infektiöser Hepatitis nicht entsprochen worden.

Die Abgabenbehörde gewährte in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 (mit Ausfertigungsdatum 19. Jänner 2005) der Berufungswerberin den Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 im Betrag von 294,00 € sowie den Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung im Betrag von 612,00 €. Des Weiteren qualifizierte das Finanzamt lediglich die Krankheitskosten im Betrag von 1.645,38 € als außergewöhnliche Belastung vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG) und begründete dies wie folgt:

"Ist die Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes nicht durch ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Kur sowie des Kurortes ergeben (dem kann gleichgehalten werden, wenn zum Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden), erwiesen, und ist die Reise nach ihrem Gesamtcharakter bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich zwar auch förderlich ist, aber kein Aufenthalt mit entsprechender kurmäßig gestalteter Tages- und Freizeitgestaltung unter ärztlicher Kontrolle, können die Kosten für den Kuraufenthalt nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden (VwGH 2000/15/0139 vom 25.4.2002). Die Bestätigung einer praktischen Ärztin betreffend einzelne Kuranwendungen (24.5.2004) reichen als Nachweis nicht aus (LV aktuell 2002 H 9, 26)."

Mit Schreiben vom 10. Februar 2005 beantragte die Berufungswerberin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hierzu aus, sie leide schon seit Jahren unter der Dauerbehinderung mit beträchtlicher Funktionsstörung des rechten Knies und

des rechten Knöchels sowie einer sehr starken, sehr schmerzhaften Arthrose, sodass die Kuraufenthalte unbedingt nötig gewesen wären. Ihr sei vor Jahren von der Tiroler Gebietskrankenkasse die Auskunft gegeben worden, sie habe als Pensionistin keinen Anspruch auf Kostenbeteiligung, auch wenn dies ihr Krankheitszustand erfordere. Heute wäre sie nunmehr von der Gebietskrankenkasse an die Pensionsversicherung verwiesen worden, welche ihr mitgeteilt habe, dass sie auf Grund der geschilderten Beschwerden einen Kuraufenthalt in Bad Radkersburg genehmigt bekomme. Die Notwendigkeit eines Kuraufenthaltes könne doch nicht nur deshalb angezweifelt werden, weil sie auf Grund ungenügender Auskünfte der Tiroler Gebietskrankenkasse keinen Antrag auf Kostenbeteiligung gestellt habe. Ein Kuraufenthalt sei für sie auf Grund ihrer starken Arthrose mit bestehender Dauerbehinderung notwendig, da ihre Schmerzen nur durch regelmäßige Kuraufenthalte für einige Monate gelindert werden könnten. Sollten die Kurkosten als bloßer Erholungsaufenthalt als außergewöhnliche Belastung keine Anerkennung finden, so wäre dies mit einer großen Härte für sie verbunden.

Anlässlich einer mündlichen Vorsprache am 10. Februar 2006 erklärte die Berufungswerberin unter Verweis auf einen ärztlichen Bericht der F vom 25. Februar 2001 ergänzend, sie hätte bereits im Jahr 2001 erhebliche körperliche Beschwerden gehabt und sei anlässlich ihrer Kur im Jahr 2001 bereits ärztlich betreut worden. Auf Grund der selben körperlichen Beschwerden und Erkrankungen (wie diese aus den vorgelegten Gutachten der Folgejahre ersichtlich seien) hätte sie - bei Kenntnis der Notwendigkeit für steuerliche Zwecke – ohne Probleme auch für das Jahr 2003 eine ärztliche Bestätigung bzw. eine ärztliche Kurverschreibung einholen können. Anlässlich ihres Kurantrittes habe sie immer einen Kurarzt aufgesucht, der sie ausführlich untersucht und verschiedene Behandlungen und Therapien während des Kuraufenthaltes empfohlen habe. Es habe sich hierbei um unentgeltliche, bereits im Eintrittspreis der Kuranstalt enthaltene Behandlungen gehandelt. Diese Therapien seien in reiner Eigenverantwortung vorgenommen worden, da weder fixe Termine noch die Anzahl der Behandlungen von den Ärzten vorgegeben gewesen wären, sondern ihr diese Behandlungen frei gestellt gewesen seien (reine Empfehlung der Ärzte ohne Verpflichtung). Bei den Therapien habe es sich um Unterwassermassagen in sog. Unterwasserbecken mit Sprudel (Einzelbehandlung) sowie um die mehrmals am Tag von der Kuranstalt angebotenen Gruppen-Trocken- und Wassergymnastikkurse gehandelt. An den Wassergymnastikübungen hätten verschiedenste Kurgäste aller Altersgruppen (jung und alt) teilgenommen. Bei den Trockengymnastik-Kursen in Bad Radkersburg habe es spezielle Kurse für Osteoporose-Kranke gegeben. In Toplice hingegen sei kein Trockenkurs angeboten worden, sondern nur ein Gymnastikraum zur freien Verfügung gestanden. Am Ende der Kur und jeden Mittwoch während des Kuraufenthaltes in Bad Radkersburg sei sie noch von einer Ärztin betreut worden. Es habe sich hierbei um die selbe Ärztin wie später bei der von der Pensionsversicherungsanstalt

verschriebenen Kur in Bad Radkersburg behandelt. Die Betreuung habe zum einen aus einem Gespräch mit der Ärztin über den Heilungsverlauf und der von ihr in Eigenregie durchgeführten Therapien verbunden mit ärztlichen Ratschlägen und zum anderen aus Blutdruck- und Fettwertmessungen sowie aus einer Harnkontrolle durch einen Therapeuten bestanden. In Toplice habe es dieses Angebot während des Kuraufenthaltes nicht gegeben, sondern nur ein Abschlussgespräch am Ende der Kur stattgefunden. Zu Kurbeginn sei sie zwar von einem Arzt untersucht worden und habe ärztliche Empfehlungen bekommen, während der Kur habe es jedoch nur Gespräche mit den Ärzten ohne Untersuchungen gegeben. Von Berchtesgaden habe sie über einen Fernsehbericht erfahren. In Berchtesgaden sei sie zu Anfang wieder von einem Arzt untersucht worden. Der Arzt sei an jedem Tag in den Stollen miteingefahren; im Stollen sei sie aber von zwei Schwestern betreut worden. Am Ende der Kur habe sie wieder ein Arzt untersucht. Am Nachmittag habe sie dann jeden Tag die Salztherme Watzmann, in welcher sie wieder Unterwassermassagen und eine Art Salzsauna (in Ergänzung zum Heilstollen) in Anspruch genommen habe, besucht. Dort sei sie von keinem Arzt betreut worden, da der Besuch wiederum in Eigenregie, lediglich auf Empfehlung des Arztes des Heilstollens erfolgt sei. Sämtliche von ihr durchgeführten Therapien seien im pauschalen Kurpreis bereits enthalten gewesen und habe sie dafür nichts extra bezahlen müssen. Von den Kurärzten sei ihr abschließend kein medizinisches Attest wie jenes von F vom 25. Februar 2001 erstellt bzw. kein Befund über die Kur und Behandlungen an ihren Arzt übermittelt worden.

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

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die streitgegenständlichen Aufenthalte steuerrechtlich als Kuraufenthalte zu qualifizieren sind, sodass die hiermit verbundenen Aufwendungen und Kurkosten als außergewöhnliche Belastung steuerliche Berücksichtigung finden können, oder ob es sich hierbei um steuerlich nicht beachtliche Kosten der privaten Lebensführung handelt.

Vom Referenten wird einleitend vorerst festgehalten, dass auf Grund der vorliegenden Aktenlage für ihn keine Bedenken daran bestehen, dass die Berufungswerberin ua. unter einer starken Arthrose mit hiermit verbundener Dauerbehinderung sowie unter einem Tinnitus (Gehörsturz) leidet (vgl. vorgelegte ärztliche Atteste von E vom 21. November 2001, von C vom 24. Mai 2004, von G vom 10. November 2004 und von D vom 25. November 2004). Der Referent erhebt des Weiteren auch keine Zweifel daran, dass die streitgegenständlichen Aufenthalte im Salzheilstollen Berchtesgaden, im Thermalbad Bad Radkersburg sowie in der Therme Moravske Toplice geeignet waren, der Gesundheit der Berufungswerberin (zumindest vorübergehend) förderlich zu sein. In diesem Zusammenhang ist jedoch zu vermerken, dass für die (steuerliche) Anerkennung als Kurreise im unten näher dargestellten Sinn nach herrschender Lehre und Rechtsprechung (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116) nicht ausreicht,

dass die streitgegenständlichen Aufenthalte für die Gesundheit der Berufungswerberin förderlich waren, müssen hierzu doch – zur Abgrenzung von den letztlich auch der Gesundheit dienenden Erholungsaufenthalten - noch weitere (im folgenden näher ausgeführte) Voraussetzungen hinzutreten.

Gemäß § 34 EStG 1998 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs. 3 "zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann." Krankheitskosten erwachsen dem Steuerpflichtigen regelmäßig zwangsläufig, weil er sich ihnen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0103) von nachfolgenden Voraussetzungen für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung aus:

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 einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend 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. Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, das heißt mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes 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 (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164). Bestätigungen eines praktischen Arztes, welche die Verabreichung von Teil-Massagen bzw. tägliche Schwimm- und Bewegungstherapien betreffen, sowie Kostenersätze eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung, welche die Teil-Massagen sowie Medikamente betreffen, reichen als Nachweis nicht aus. Ebenso müsste der Steuerpflichtige eine Bestätigung des jeweiligen Kurarztes über Kuranwendungen vorlegen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 31.3.1998, 93/13/0192; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Aus der vorliegenden Aktenlage ergibt sich für den Referenten, dass die Berufungswerberin anlässlich ihrer strittigen Aufenthalte in den Thermen Bad Radkersburg, Moravske Toplice und Berchtesgaden kein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren, sondern lediglich ärztlich empfohlene Unterwassermassagen, Saunabesuche und Gymnastik in Eigenregie und -verantwortung in Anspruch genommen hat. Die Kurgestaltung durch die Berufungswerberin erfolgte damit nicht nach einem (kur)ärztlich erstellten Plan bzw. auf Grund ärztlicher Anordnung und ("verpflichtender") Therapieverschreibungen (mit ua. Einzelbehandlungen mit fixen Zeitvorgaben wie dies zum Beispiel anlässlich des Kuraufenthaltes in Piestany, Slowakei, im Jahr 2001 der Fall war), sondern ausschließlich nach freiem Empfinden und eigenem Gutdünken. Die einzelnen, von der Berufungswerberin in Anspruch genommenen Behandlungen, das waren Unterwassermassagen in Becken mit Wassersprudel, (ua. in Gruppenkursen durchgeführte) Trocken- und Wassergymnastik sowie der Besuch einer Art Salzsauna (in Berchtesgaden), bedurften zum einen keiner ärztlichen Verschreibung, sondern wurden von der Kuranstalt jedem interessierten Thermenbesucher angeboten, zum anderen wurden diese ohne ärztliche Aufsicht und ohne ärztliche Betreuung vorgenommen.

Aus dem Vorbringen der Berufungswerberin in der Niederschrift vom 10. Februar 2006 ergibt sich weiters, dass sich die ärztliche Betreuung anlässlich der strittigen Aufenthalte in Bad Radkersburg und Moravske Toplice ausschließlich auf Untersuchungen zu Beginn und auf Gespräche am Ende der Aufenthalte sowie während des Aufenthaltes in Bad Radkersburg auf ein wöchentliches ärztliches Gespräch (am Mittwoch jeder Woche) beschränkte (in Moravske Toplice wurde keine ärztliche Betreuung während des Aufenthaltes angeboten). Das von der Berufungswerberin dargelegte Ausmaß der ärztlichen Betreuung stellt damit keine ausreichende ärztliche Behandlung und ärztliche Kuraufsicht während des Aufenthaltes dar, welche den strengen Nachweiserfordernissen zur steuerlichen Anerkennung der Kurkosten genügen könn-

te. Abgesehen nämlich davon, dass eine ständige ärztliche Betreuung während des gesamten Aufenthaltes, insbesondere während der Inanspruchnahme der Behandlungen laut vorliegender Aktenlage nicht gegeben war, wurde der Berufungswerberin in Folge der Untersuchungen weder Kurbehandlungen und –therapien ärztlich verschrieben (lediglich empfohlen) noch ein kurärztlicher (Therapie-)Plan erstellt. Der abschließende ärztliche Besuch am Ende des Aufenthaltes sowie die in Bad Radkersburg angebotene ärztliche Betreuung an jedem Mittwoch beinhalteten weiters nur ein Gespräch (und keine Untersuchung) sowie lediglich eine allgemeine Befundaufnahme durch Messung des Blutdruckes und der Fettwerte sowie einer Harnkontrolle. Des Weiteren wurde am Ende des Aufenthaltes auch kein medizinisches Attest bzw. ärztlicher Befund erstellt, wie ein solcher bei einer kurärztlichen Therapie zu erwarten wäre (vgl. ärztlicher Bericht der F vom 25. Februar 2001).

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass die Berufungswerberin anlässlich der strittigen Aufenthalte in den Thermen Bad Radkersburg, Moravske Toplice und Berchtesgaden weder ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren noch eine ärztlich durchgeführte Heilbehandlung oder –therapie in Anspruch genommen hat. Berücksichtigt man weiters, dass es sich bei den von der Berufungswerberin besuchten Thermen laut Aktenlage um keine speziellen, lediglich für erkrankte Personen vorbehaltene Krankenanstalten, sondern um allgemein zugängliche, unter anderem für Zwecke der Entspannung und dem Wohlbefinden von auch nicht erkrankten Personen eingerichtete Thermen-, Freizeit- und Wellnessanlagen für die gesamte Familie handelt (vgl. hierzu ua. auch das von der Berufungswerberin vorgelegte Prospekt der "Terme 3000" in Moravske Toplice, in welcher diese ausschließlich als "Welt der Wasservergnügen und Erlebnisse" für "junge Gäste und ihre Eltern" ohne jeglichen Hinweis auf eine etwaige Heilwirkung des Wasser oä. beschrieben wird), so kann vom Referenten auf Grund der vorliegenden Aktenlage der Nachweis eines Kuraufenthaltes im oben wiedergegebenen Sinn nicht erblickt werden.

Der Besuch des Salzheilstollens in Berchtesgaden erfolgte weder nach ärztlicher Verschreibung noch ärztlicher Empfehlung, sondern ausschließlich in Folge eines Fernsehberichtes (vgl. Einvernahme der Berufungswerberin vom 10. Februar 2006). Für die Stolleneinfahrt bedurfte die Berufungswerberin nach Aktenlage keines ärztlichen Attestes bzw. keiner ärztlichen Anordnung, sondern übernahm sie sogar selbst - wie jeder andere Besucher - für die möglichen gesundheitlichen Folgen die volle eigene Verantwortung (vgl. Anmeldeformular in der vorgelegten Broschüre "Salzheilstollen Berchtesgaden"). Anlässlich des täglich zweistündigen Aufenthaltes im Zeitraum vom 27. Februar bis 12. März 2003 (insgesamt vierzehn Stolleneinfahrten) war im Stollen laut Angaben der Berufungswerberin in der Einvernahme am 10. Februar 2006 zwar ein Arzt anwesend, die Betreuung erfolgte jedoch ausschließlich durch nicht-ärztliches Personal. Ein täglicher Stollenaufenthalt betrug lediglich zwei Stunden; eine weitere

mit diesem Aufenthalt verbundene ärztliche Behandlung bzw. ärztliche Betreuung gab es nicht. Mangels ärztlicher Verschreibung, Betreuung und Aufsicht stellen sohin für den Referenten die Heilstollenaufenthalte weder ein unter ärztlicher Aufsicht durchgeführtes Heilverfahren noch eine ärztlich durchgeführte medizinische Behandlung dar. An diesem Umstand kann auch das Vorbringen der Berufungswerberin, sie sei sowohl zu Beginn als auch am Ende des Aufenthaltes in Berchtesgaden von einem Arzt untersucht worden, nichts ändern, da anlässlich dieser weder ein ärztliches Attest erstellt noch ärztliche Behandlungen vorgenommen und verschrieben wurden (vgl. Einvernahme der Berufungswerberin vom 10. Februar 2006).

Neben dem Salzheilstollen besuchte die Berufungswerberin im Zeitraum 3. bis 11. März 2003 die Therme "Watzmann" (Aufenthalte an insgesamt sieben Tagen zwischen zwei und vier Stunden sowie an einem Tag ganztägig), welche - wie bereits oben dargelegt - nicht geeignet waren, einen (steuerlich berücksichtigungswürdigen) Kuraufenthalt in Berchtesgaden zu begründen. Die der Gesundheit letztlich auch förderliche, jedoch nicht als Kuraufenthalt zu qualifizierende Tagesfreizeit (ua. obige mehrstündige Besuche der Therme "Watzmann") überragte damit auch zeitlich die (täglich zweistündigen) Heilstollenaufenthalte, sodass alleinig aus diesen Stollenaufenthalten ohne jeglicher weiterer darüber hinaus gehender ärztlicher Behandlung auch nicht die erforderliche kurgemäß geregelte Tagesgestaltung abgeleitet werden könnte.

Die Berufungswerberin hat zum Nachweis der Notwendigkeit der Kuraufenthalte auch keine ärztlichen Zeugnisse vorgelegt, aus denen sich die medizinische Notwendigkeit und die Dauer der Aufenthalte sowie die ärztlich verschriebenen Kurorte und Kurpläne ergeben hätten. So können aus dem – sehr allgemein gehaltenen - ärztlichem Attest der C vom 24. Mai 2004 keinesfalls obige Anforderungen abgeleitet werden, da hierin lediglich eine Empfehlung auf regelmäßige Kuranwendungen ausgesprochen wird, ohne jedoch die Kurorte und Heilbäder explizit zu benennen und die Art und den Umfang, den Zeitpunkt und die Dauer der Kurbehandlungen sowie einen ärztlich verschriebenen Kurplan exakt festzulegen. Der Befund des G vom 10. November 2004, das Attest von D vom 25. November 2004 (zur Vorlage beim Stadtmagistrat Innsbruck) sowie das Orthopädische Gutachten des E vom 21. November 2001 geben weiters lediglich die außer Streit stehenden Krankheiten und Krankheitssymptome wieder, ohne jedoch Behandlungsmaßnahmen wie etwa einen Kuraufenthalt auszuführen. Des Weiteren wurden die im ärztlichen Bericht der F vom 25. Februar 2001 (betreffend einem Kuraufenthalt in Piestany, Slowakei, im Jahr 2001) angeführten Therapien, welche nicht in Eigenregie, sondern nur in Einzelbehandlung nach einem fix vorgegebenen ärztlichen Therapieplan (ua. etwa Handmassagen, Schwefelschlamm packungen und Ultraschall) belegt werden können, der Berufungswerberin anlässlich der strittigen Kuraufenthalte nicht verabreicht (vgl. die Angaben der Berufungswerberin in ihrer Niederschrift vom 10. Februar 2006, in welcher sie bei der



Aufzählung der Behandlungsmethoden des strittigen Jahres den Großteil der in obigem ärztlichen Bericht vom 25. Februar 2001 angeführten Therapien nicht angibt), sodass aus dem ärztlichen Bericht der F für die strittigen Kuraufenthalte kein Rückschluss gezogen werden kann. Der vorgelegte Antrag auf Kuraufenthalt samt ärztlicher Stellungnahme vom 3. Februar 2005 wiederum datiert aus dem Jahr 2005 und hat sohin auf das streitgegenständliche Jahr 2003 keinen Einfluss. Die vorgelegten Schreiben und Rechnungen genügen daher nach Ansicht des Referenten nicht, den strengen Nachweiserfordernissen zur steuerlichen Anerkennung von Kurkosten zu genügen.

Zum Einwand der Berufungswerberin im Vorlageantrag vom 10. Februar 2005, es könne nicht sein, dass die Notwendigkeit eines Kuraufenthaltes nur wegen einem fehlenden Antrag auf Kostenbeteiligung angezweifelt werde, ist auszuführen, dass diese Ansicht nicht zutreffend ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164) kann das zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes erforderliche (vor Antritt der Kur ausgestellte) ärztliche Zeugnis lediglich durch einen Zuschuss zu einem Kuraufenthalt, welcher von einem gesetzlichen Sozialversicherungsträger oder auf Grund von beihilfenrechtlicher Bestimmungen gewährt wird, ersetzt werden, da hiervon auszugehen sei, dass zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsse. Der von der Berufungswerberin geltend gemachte Anspruch war daher nicht deshalb zu versagen, da kein Antrag auf Kostenbeteiligung bzw. Zuschuss an die Pensionsversicherungsanstalt gestellt worden sei, sondern ist auch hierin begründet, dass von dieser die streitgegenständlichen Aufenthalte ohne vorheriger Einholung eines ärztlichen Gutachtens, in welcher allenfalls die beantragten Kuraufenthalte ärztlich aufgetragen worden wären, angetreten wurden, sodass von der Berufungswerberin kein Nachweis der Zwangsläufigkeit der Kuraufenthalte erbracht werden konnte. Abschließend wird noch vermerkt, dass nach Ansicht des Referenten ein Antrag auf Kostenbeteiligung zu einem Kuraufenthalt (zumindest bei einem Erstantrag) ohne Einholung eines ärztlichen Zeugnisses, in welchem wiederum der entsprechende Kuraufenthalt im Einzelnen aufgetragen wird, nicht Erfolg versprechend erschiene (vgl. hierzu den vorgelegten Antrag der Berufungswerberin auf Kuraufenthalt, zu welchem es eine ärztliche Stellungnahme vom 3. Februar 2005 bedurfte), sodass der Gewährung der gegenständlichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht nur die fehlenden entsprechenden Anträge auf Kostenbeitrag im Jahr 2003, sondern auch die fehlenden Zuschussgewährungen der Pensionsversicherungsanstalt zu den streitgegenständlichen Aufenthalten entgegenstehen.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen der Berufungswerberin im Jahr 2003 belaufen sich sohin lediglich auf die Höhe der belegten Krankheitskosten im Betrag von

1.645,38 €, welche jedoch den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG in Höhe von 2.631,14 € nicht übersteigen.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit Ausfertigungsdatum 19. Jänner 2005 erkannte das Finanzamt den beantragten Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG) sowie die beantragten Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung an. Der Referent teilt auf Grund der vorliegenden Aktenlage die Ansicht, dass dieser gegenständliche Freibetrag und die Pauschbeträge zu gewähren sind, weshalb hiergegen keine Bedenken erhoben werden und der Berufung in diesem Punkt vollinhaltlich stattgegeben wird.

Die Bemessungsgrundlage und die darauf entfallende Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 (mit Ausfertigungsdatum 19. Jänner 2005) zu entnehmen, welche Bestandteil dieser Berufungsentscheidung wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. August 2006