



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., F., vom 29. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 19. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2004 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach antragsgemäßer Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2004 bis 2006 ersuchte der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) um Wiederaufnahme dieser Verfahren mit der Begründung, ihm sei mit Schreiben des Bundessozialamtes vom 9. März 2010 eine 50%ige Behinderung rückwirkend ab dem Jahr 2003 bescheinigt worden. Beantragt werde daher die Berücksichtigung von "nicht regelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten für Heilbehandlungen" in Höhe von 1.430,36 € für 2004, von 116,10 € für 2005 und von 1.930,57 € für 2006 als außergewöhnliche Belastungen. Aus den Beilagen zu den Steuererklärungen ergibt sich, dass von diesen Ausgaben im Jahr 2004 ein Teil von 1.223,67 € und im Jahr 2006 ein Teil von 1.529,42 € auf Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Kuraufenthalt in BG. (Behandlungsgebühr, Nächtigungskosten, Tagesgelder, Kilometergelder) entfällt.

Für die Jahre 2007 bis 2009 wurden am 10. Mai 2010 Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen eingebracht, mit denen unter anderem "nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten für Heilbehandlungen" im Ausmaß von 2.956,83 € für

2007, von 2.832,93 € für 2008 und von 3.832,96 € für 2009 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht wurden. Von diesen Ausgaben entfiel im Jahr 2007 ein Teil von 2.873,03 €, im Jahr 2008 ein Teil von 2.610,09 € und im Jahr 2009 ein Teil von 3.046,60 € auf Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Kuraufenthalt in BG. (Behandlungsgebühr, Nächtigungskosten, Tagesgelder, Kilometergelder).

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 22. Juni 2010 wurde der Bw. zur Nachreichung der folgenden Unterlagen aufgefordert:

- Nachweis über ein bestimmtes unter ärztlicher Aufsicht durchgeführtes Heilverfahren während des Kuraufenthaltes.
- Nachweis, dass die Kur zur Heilung und Linderung der Krankheit notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint.
- Vorlage des ärztlichen Zeugnisses vor Antritt der Kur, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben.
- Nachweis über kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung (Therapieplan).
- Bei Kuren übliches Antritts- und Abschlusszeugnis (Attest).

Dem Bw. wurde weiters mitgeteilt, für die Kuraufenthalte sei eine eindeutige medizinische Indikation nachzuweisen, weil der Bw. die Kosten für zumindest zwei Kuraufenthalte jährlich geltend mache.

Im Antwortschreiben vom 7. Juli 2010 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, er leide unter anderem an der Krankheit "Fibromyalgie". Dies sei eine sehr schmerzhaft, derzeit nicht heilbare Erkrankung, durch die das Leben des Bw. sehr stark beeinträchtigt werde. Zur Erreichung einer Schmerzlinderung habe der Bw. viel ausprobiert und sei zu zahlreichen Ärzten gegangen. Die Herbeiführung einer Besserung sei leider aussichtslos. Er habe auch mehrere Kurorte ausprobiert, den bis dato besten Kurserfolg habe er in BG. erzielt. Es sei hinlänglich bekannt, dass in BG. ein mediterranes Klima herrsche, welches eine Schmerzlinderung bei Fibromyalgie mit sich bringe. Es werde vermutet, dass dies am "Vulkan-Gebiet" liege. Da es dem Bw. in dieser Region ausgesprochen gut gehe, würde er auch die meisten ärztlichen Behandlungen in dieser Region in Anspruch nehmen. Oft erhalte der Bw. sehr kurzfristig eine Überweisung, weil er die Schmerzen nicht mehr aushalte. Da der Bw. zur Schmerzlinderung schon etliche Jahre nach BG. reise und zudem kein stationärer Aufenthalt im Kurhaus stattfinde, sondern nur ambulante Behandlungen in der Kuranstalt in Anspruch genommen würden, gebe es keinen Kurbericht. Die Kosten für Unterkunft und Verpflegung trage der Bw. selbst.

Aus den dargelegten Gründen sei dem Bw. die Beibringung der angeforderten Unterlagen nur teilweise möglich, weil es sich eben nicht um einen Kuraufenthalt im herkömmlichen Sinne handle, sondern lediglich um Heilbehandlungen im Kurzentrum BG.. Eine Art "Therapieplan" könne den Abrechnungen der Bundesversicherungsanstalt für öffentlich Bedienstete (BVA) entnommen werden. Die bisherigen Zuweisungen an die Kuranstalten BG. und BI. seien durch den Hausarzt des Bw., Dr.H., bzw. durch dessen Nachfolgerin, Dr.N., mit Bewilligung der BVA erfolgt.

Laut Bw. wurden dem Antwortschreiben Abrechnungen der BVA, eine Begründung des Bundessozialamtes sowie eine "Musterüberweisung" beigelegt. Im Akt sind diese Unterlagen allerdings nicht vorhanden.

Mit Bescheiden vom 19. Juli 2010 wurden die Einkommensteuerverfahren der Jahre 2004 bis 2006 von Amts wegen wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen, die die Nächtigungskosten, Tagesgelder und Kilometergelder für den Kuraufenthalt in BG. nicht berücksichtigten. Zur Begründung wurde ausgeführt, Kurkosten könnten unter anderem nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge. Diese Voraussetzung sei gegenständlich nicht gegeben.

Mit derselben Begründung versagten die am 19. Juli 2010 für die Jahre 2007 bis 2009 erlassenen Einkommensteuerbescheide den gegenständlichen Aufwendungen die steuerliche Anerkennung.

Mit der gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2009 gerichteten, fristgerecht eingebrachten Berufung begehrte der Bw. die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen im beantragten Ausmaß. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, laut Rz 851 der LStR würden ärztlich verordnete Kuren und Therapiekosten sowie die damit im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten als "Kosten der Heilbehandlung" gelten. Wie aus den Abrechnungen der BVA zu ersehen sei, sei der Bw. von seinem Hausarzt zwecks Behandlung seiner Fibromyalgieerkrankung nach BG. überwiesen worden. Sämtliche Behandlungen seien unter ärztlicher Aufsicht in einem Kurhaus durchgeführt worden, das sich in einem Gebiet befinde, das für eine Besserung der Krankheit wesentlich Erfolg versprechender sei als jedes andere. Die Therapien seien somit von Ärzten verordnet worden, von Ärzten durchgeführt worden und seien auch unter ärztlicher Aufsicht erfolgt. Auch wenn es sich daher um keine Kur im herkömmlichen Sinne handle, weil Beherbergung und Verpflegung außerhalb der Kuranstalt erfolgt seien, lägen doch zwangsläufig durch die Behinderung des Bw. erwachsene Kosten vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. August 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde unter Wiedergabe der maßgeblichen Normen und der seitens der Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von (Kur)Reisen ausgeführt, eine Anerkennung der dem Bw. im Zusammenhang mit der Kur in BG. entstandenen Kosten sei nicht möglich, weil der Aufenthalt im Kurzentrum ambulant erfolgt sei und weder ein Therapieplan noch eine Bestätigung über eine Antritts- und Abschlussuntersuchung erstellt worden seien.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde im Wesentlichen ergänzend Folgendes vorgebracht:

- Bei den beantragten Kosten handle es sich nicht um Kurkosten, sondern um Behandlungskosten im Zusammenhang mit der Erkrankung des Bw.
- Der Aufenthalt in BG. stünde in direktem Zusammenhang mit der Fibromyalgie-Erkrankung und deren Behandlung. Das milde Klima sei mitverantwortlich für eine Linderung.
- Aus dem beigelegten Schreiben des behandelnden Arztes sei zu ersehen, dass es aus medizinischer Sicht zur Linderung der Erkrankung erforderlich sei, die Behandlungen gerade in BG. durchzuführen.
- Wie aus den bereits übermittelten BVA-Abrechnungen hervorgehe, hätten die Behandlungen stets unter ärztlicher Aufsicht stattgefunden.

Es sei für den Bw. unverständlich, weshalb eine einmal wöchentlich auf Grund einer Behinderung in V. durchgeführte Physiotherapie steuerlich als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung fände, nicht aber eine gleichwertige in der S. absolvierte Behandlung, insbesondere wenn eine Therapie in V. nicht den gewünschten Erfolg zeige. Würde der Rechtsansicht des Finanzamtes gefolgt werden, müsste der Bw. zukünftig auf Behandlungen in der klimabegünstigten S. lediglich deshalb verzichten, weil wegen der Entfernung zwischen Wohn- und Therapieort eine tägliche Heimreise nicht möglich sei.

Dem Vorlageantrag beigelegt war undatiertes ärztliches Attest eines Allgemeinmediziners mit folgendem Inhalt:

"Hiermit wird bestätigt, dass für eine möglichst erfolgreiche Behandlung der Fibromyalgie-Erkrankung des Patienten eine Überweisung nach BG. unerlässlich ist.

Die Behandlungen an diesem Ort durchgeführt sind wesentlich Erfolg versprechender, als dieselben Behandlungen in einem anderen Bundesland. Es ist daher medizinisch notwendig, eine Überweisung mehrmals im Jahr bei Bedarf nach BG. zu veranlassen.

Die letzten Jahre wurde der Patient regelmäßig von uns ins Kurhaus BG. überwiesen, bestätigt durch den Amtsarzt der Krankenkassa in B..

Im Kurhaus BG. besteht für BVA-Patienten nur die Möglichkeit einer ambulanten Kur, da kein BVA-Heim vorhanden ist. Dadurch werden lediglich die Behandlungen verschrieben. Für Aufenthalt und Verpflegung sorgt der Patient selbst."

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. Juli 2011 wurde dem Bw. die Vorlage der ärztlichen Überweisungen für sämtliche in den Streitjahren in BG. absolvierten ambulanten Kuren aufgetragen. Unter Mitteilung, die nach Angaben des Bw. dem Finanzamt bereits übermittelten Abrechnungen der BVA befänden sich nicht Akt, wurde der Bw. weiters um (nochmalige) Beibringung der betreffenden Abrechnungen ersucht bzw. – sofern diese Abrechnungen nicht mehr verfügbar seien – um Erstellung eines „Therapieplanes“. In diesem "Therapieplan" sei hinsichtlich jedes einzelnen Aufenthaltes in BG. in den Streitjahren die jeweilige Anzahl der vom Bw. absolvierten Therapien, die Art der Therapie (z.B. Physiotherapie, etc.), die jeweilige Therapiedauer sowie der Zeitpunkt der Durchführung der Therapie anzuführen. Sollten die Abrechnungen der BVA nicht die angeführten In-formationen enthalten, werde um entsprechende Ergänzung gebeten.

Sofern der Bw. im Rahmen der ambulanten Kuren in BG. auch ärztliche Leistungen wie beispielsweise eine Erstuntersuchung, etc. in Anspruch genommen haben, seien auch diesbezüglich Nachweise beizubringen. Überdies werde der Bw. hinsichtlich der geltend gemachten Nächtigungskosten um Übermittlung der jeweiligen Rechnungen gebeten.

Mit Schreiben vom 14. August 2011 teilte der Bw. sinngemäß mit, er sei hinsichtlich der in den Streitjahren in BG. absolvierten ambulanten Kuren deshalb nicht im Besitz aller angeforderten Unterlagen, weil ihm erst im März 2010 eine 50%ige Behinderung rückwirkend ab dem Jahr 2003 bescheinigt worden sei. Bei einer Nachfrage in der Kuranstalt BG. zwecks Übermittlung der fehlenden Therapiepläne sei ihm mitgeteilt worden, diese seien wegen eines in den letzten Jahren erfolgten Totalumbaus der Kuranstalt nicht mehr vorhanden. Damit der Ablauf einer ambulanten Kur von der Behörde nachvollzogen werden könne, habe der Bw. dem Schreiben sämtliche Unterlagen bezüglich einer von ihm im Jahr 2011 in BG. absolvierten Kur beigelegt. Bei diesen Unterlagen handle es sich um eine seitens seiner Hausärztin am 7. Februar 2011 ausgestellte Überweisung an die Kuranstalt BG. wegen „Fibromyalgie und Polyarthrosen“. Die ärztlichen Verordnungen (8 Moorpackungen groß, 8 Moorschwebstoffbäder und 14 Kabinen-Inhalationen) seien vom Amtsarzt der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter (BVA) genehmigt worden. Wie aus dem beigelegten Therapieplan ersichtlich sei, seien vom 23.02.2011 bis einschließlich 12.03.2011 im Therapiezentrum BG. täglich vormittags je zwei Therapien absolviert worden. Der Zeitpunkt der Therapiedurchführung sei auch aus der übermittelten Leistungsabrechnung der BVA zu ersehen.

Als Nachweis, dass in den Streitjahren tatsächlich ambulante Kuren in BG. durchgeführt wurden, wurden weiters folgende Belege beigebracht:

Für das Jahr 2004 vier Kontoauszüge als Beweis dafür, dass dem Bw. vom gegenständlichen Kurzentrum Behandlungsbeiträge in Höhe von insgesamt 56,93 € vorgeschrieben wurden. Zudem sind aus den Kontoauszügen Abbuchungen für eine „Allergie-Immun-Untersuchung“ in Höhe von 200,00 € sowie weitere Vorschreibungen der BVA für Heilbehandlungen in Höhe von insgesamt 23,80 € ersichtlich (darin enthalten ist allerdings ein Selbstbehalt für eine Zahnbehandlung in Höhe von 11,30 €).

Für das Jahr 2005 wurden als Beweis für Kosten für Arztbesuche in Höhe von insgesamt 905,40 € wiederum Kontoauszüge vorgelegt (darin enthalten sind Zahnarztkosten in Höhe von insgesamt 829,55 €).

Für das Jahr 2006 wurde ein seitens der BVA erstelltes Leistungsblatt beigebracht, aus dem zu ersehen ist, dass der Bw. in diesem Jahr einen Kuraufenthalt in der Landeskuranstalt BI. absolviert hat sowie Therapien in BG.. Aus den ebenfalls übermittelten Leistungsabrechnungen der BVA ist weiters zu entnehmen, dass dem Bw. für zwölf ärztlich verordnete und amtsärztlich genehmigte, vom 27.11.2006 bis einschließlich 9.12.2006 durchgeführte physikalische Behandlungen in BG. ein Behandlungskostenbeitrag von 47,10 (und nicht wie angegeben 54,19 €) vorgeschrieben wurde.

Für das Jahr 2007 ist aus den vorgelegten Unterlagen (Leistungsblatt der BVA sowie Kostenvorschreibungen der BVA) ersichtlich, dass in BG. vom 08.03.2007 bis einschließlich 26.03.2007 sechszwanzig und vom 14.06.2007 bis einschließlich 30.06.2007 fünfzehn ärztlich verordnete und amtsärztlich genehmigte, physikalische Behandlungen durchgeführt wurden. Der vom Bw. für diese Behandlungen zu tragende Selbstbehalt betrug insgesamt 51,34 €.

Im Jahr 2008 wurden laut den Leistungsabrechnungen der BVA in BG. vom 03.03.2008 bis einschließlich 24.03.2008 siebenundzwanzig und vom 28.07.2008 bis einschließlich 02.08.2008 sechs ärztlich verordnete und amtsärztlich genehmigte, physikalische Behandlungen durchgeführt. Der vom Bw. für diese Behandlungen zu tragende Selbstbehalt betrug insgesamt 101,64 €.

Im Jahr 2009 hat der Bw. einen von der BVA bewilligten stationären Kuraufenthalt in BH. absolviert und er hat in BG. vom 04.05.2009 bis einschließlich 16.05.2009 zwölf und vom 21.10.2009 bis einschließlich 10.11.2009 sechsunddreißig ärztlich verordnete und amtsärztlich genehmigte, physikalische Behandlungen durchgeführt. Der vom Bw. für die Behandlungen in BG. zu tragende Selbstbehalt betrug insgesamt 181,41 €.

Ergänzend teilte der Bw. sinngemäß mit, im Zuge der Kuranwendungen seien Besuche des Kurarztes erfolgt, bei denen die Anwendungen besprochen worden seien. Zudem habe er in BG. Arztbesuche bei Dr.X. und Dr.Y. absolviert.

Hinsichtlich der Aufforderung zur Beibringung von Rechnungen als Nachweis für den Anfall von Nächtigungskosten im Rahmen der Kuranwendungen in BG. gab der Bw. bekannt, aus Kostengründen seien diverse, jeweils zur Verfügung stehende Quartiergeber gewählt worden. Meistens habe er bei „XX.“ in der YY. genächtigt, da dieser dem Kurzentrum am nächsten gelegen sei und der Nächtigungspreis mit 25,00 € sehr kostengünstig gewesen sei. Unterlagen seien keine vorhanden, der Bw. könnte notfalls aber Aufenthaltsnachweise über das Fremdenverkehrsbüro erwirken. Die Verpflegung des Bw. sei in diversen Speiselokalen erfolgt, weil der Bw. wegen seiner Magenerkrankung eine strenge Diät einhalten müsse. Der Bw. sei auch diesbezüglich nicht im Besitz von Rechnungen, weshalb er steuerlich den Tagessatz geltend gemacht habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob im Rahmen einer (Kur)Reise nach BG. angefallene Kosten für die An- und Abreise, die Nächtigung und die Verpflegung als außergewöhnliche Belastungen steuerlich Berücksichtigung finden können oder ob es sich hierbei um steuerlich nicht beachtliche Kosten der privaten Lebensführung handelt.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- beziehungsweise Vermögensverhältnisse erwächst (Außergewöhnlichkeit, Abs. 2 leg. cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg. cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird.

Gemäß § 35 Abs. 1 leg.cit. steht einem Steuerpflichtigen, der durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Der Freibetrag beträgt gemäß § 35 Abs. 3 leg.cit. bei einer 50%igen Minderung der Erwerbsfähigkeit 243,00 € jährlich.

Gemäß § 2 Abs. 1 der auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützten Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001 (im Folgenden kurz: VO über außergewöhnliche Belastungen), sind bei

Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten 42,00 € pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Neben den Freibeträgen nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 sowie § 2 Abs. 1 VO über außergewöhnliche Belastungen und ohne Kürzung um den Selbstbehalt können nach § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (z.B. Arztkosten, Spitalskosten, Therapiekosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren) im nachgewiesenen Ausmaß geltend gemacht werden.

Wie in der Berufungsvorentscheidung bereits zutreffend dargelegt wurde, führt nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)aufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Vielmehr wurden auf der Grundlage einer umfangreichen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung für abgabenrechtlich beachtliche ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich krankheitsbedingte Reisen strenge Vorgaben aufgestellt (z.B. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164; 25.04.2002, 2000/15/0139). Danach muss die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheinen. Überdies müssen die Behandlungen unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgen und der Tagesablauf muss kurmäßig geregelt sein. Weiters ist ein vor Kurantritt ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem die Notwendigkeit, die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ersichtlich sind, oder es ist ein Nachweis über den Erhalt eines Zuschusses seitens eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung zu erbringen.

Als Sachverhalt steht fest, dass der Bw., dem seitens des Bundessozialamtes eine 50%ige Behinderung ab dem Jahr 2003 bescheinigt wurde, in den Streitjahren die folgenden ärztlich verordneten und amtsärztlich genehmigten Behandlungen im Therapiezentrum in BG. in Anspruch genommen hat:

Aufenthaltsdauer	Anzahl der Behandlungen
14 oder 21 Tage im Jahr 2004 (Anmerkung: Datum ist unbekannt und die Angaben über die Aufenthaltsdauer variieren)	unbekannt
27.11.2006 bis einschließlich 9.12.2006 (13 Tage)	12 Behandlungen
08.03.2007 bis einschließlich 26.03.2007 (19 Tage)	26 Behandlungen
14.06.2007 bis einschließlich 30.06.2007 (17 Tage)	15 Behandlungen
03.03.2008 bis einschließlich 24.03.2008 (22 Tage)	27 Behandlungen

28.07.2008 bis einschließlich 02.08.2008 (6 Tage)	6 Behandlungen
04.05.2009 bis einschließlich 16.05.2009 (13 Tage)	12 Behandlungen
21.10.2009 bis einschließlich 10.11.2009 (21 Tage)	36 Behandlungen

Aufenthalt und Verpflegung erfolgten nicht im Kurhaus BG. , sondern in frei gewählten Pensionen bzw. Speiselokalen.

Aus den für die Streitjahre beigebrachten Unterlagen (Leistungsblätter und Kostenvorschreibungen der BVA sowie Kontoauszüge) ist nun nicht ersichtlich, welche Behandlungen in diesen Jahren in BG. durchgeführt wurden. Lediglich für das Jahr 2011 wurde ein Therapieplan sowie eine ärztliche Verordnung vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass der Bw. Quellsole-Kabineninhalationen, Moorfango-Teilpackungen und Moorschwebstoffbäder erhalten hat. Da sich das Krankheitsbild (Fibromyalgien und Polyarthrosen) im Jahr 2011 gegenüber den Vorjahren nicht geändert hat und es sich laut dem Vorbringen des Bw. bei den für das Jahr 2011 übermittelten Belegen um eine „Musterüberweisung“ handelt, ist aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates davon auszugehen, dass sich der Bw. in den Streitjahren denselben Behandlungen wie im Jahr 2011 unterzogen hat.

Internetrecherchen des Unabhängigen Finanzsenates betreffend den Ablauf einer stationären Kur in BG. sowie der vom Bw. absolvierten Therapien ergaben Folgendes:

„www.xxxx“

„Der Kuraufenthalt in BG. beginnt mit der kurärztlichen Anfangsuntersuchung im Therapiezentrum. Dabei wird im Rahmen einer Befundaufnahme der Therapieplan auf die individuellen Bedürfnisse und Möglichkeiten des Kurgastes optimal abgestimmt. Unsere Kurärzte kennen die natürlichen Heilmittel und das Therapieangebot vor Ort am besten.

Eine Kur setzt sich aus aktiven (zB Atemgymnastik, Unterwasserbewegungstherapie bzw. Ausdauertraining wie Nordic Walking oder Wandern) und passiven Anwendungen (zB Massagen, Elektrotherapien, medizinischen Bädern) zusammen. Sämtliche Heilbehandlungen werden im Therapiezentrum verabreicht.

Für die Wiedererlangung und Erhaltung der Gesundheit ist in vielen Fällen eine Änderung des Lebensstils notwendig. Auf diesem Weg unterstützen wir unsere Kurgäste mit Beratungsgesprächen und Vorträgen.

Bei der Kur handelt es sich um eine Reiztherapie, weshalb der Kurverlauf beobachtet und bei Bedarf Abänderungen in der Therapieverordnung vorgenommen werden. Es erfolgt auch eine ärztliche Zwischenuntersuchung. Diese ist einerseits eine medizinische Qualitätskontrolle und andererseits eine wichtige Sicherheitsmaßnahme für den einzelnen Kurgast auf dem Weg zum erwünschten Kurerfolg. Darüber hinaus kann man dabei zwischenzeitlich aufgetretene Fragen mit dem Kurarzt klären. Die Schlussuntersuchung dient zur Feststellung des Kurerfolges und um das weitere Vorgehen für die Zeit nach dem Heilverfahren mit dem Kurarzt zu besprechen.“

„http://yyyy“

„Quellsole-Inhalation in der Kabine, Dauer 15 Min., Kosten: 12,00 €

Moorschwebstoffbad, Dauer 15 Min., Kosten: 20,00 €

Moor-Großpackung, Dauer 15 Min., Kosten: 26,00 €

Moor-Teilpackung, Dauer 15 Min., Kosten: 19,00 €

Parafango-Großpackung, Dauer 15 Min., Kosten: 26,00 €

Parafango-Teilpackung, Dauer 15 Min., Kosten: 19,00 €"

Nach herrschender Lehre und Judikatur (z.B. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; UFS 06.04.2010, RV/0079 F/09; Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 34 Rz 90) kann von einem kurmäßig geregelten Tagesablauf bzw. von unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgenden Behandlungen nur gesprochen werden, wenn ein Kurprogramm absolviert wird, das jenem von den Kuranstalten der Krankenkassen angebotenen Kurprogrammen entspricht. In diesen Kuranstalten wird - wie obig am Beispiel des Kurhauses BG. aufgezeigt wurde und wie auch aus dem beigebrachten Therapieplan betreffend die vom Bw. absolvierte Kur in BH. ersichtlich ist - in der Regel auf der Grundlage einer kurärztlichen Untersuchung ein speziell auf die krankheitsmäßigen Bedürfnisse des Patienten abgestimmter Behandlungsplan erstellt, der täglich mehrere Therapiestunden vorsieht und dessen Wirksamkeit während des Kuraufenthaltes im Rahmen eines ärztlichen Zwischenberichts überprüft wird. Nach Abschluss der Kur erfolgt eine ärztliche Nachuntersuchung und ein Bericht über den Behandlungserfolg.

Wie obig aufgezeigt wurde, ist die Anzahl der im Jahr 2004 in BG. vom Bw. absolvierten Therapien nicht bekannt. Im Jahr 2006 wurden während dessen dreizehntägigen Aufenthaltes lediglich 12 fünfzehnminütige Behandlungen durchgeführt. Auch in den Jahren 2007, 2008 und 2009 hat der Bw. pro Aufenthaltstag nur eine bis maximal zwei fünfzehnminütige Behandlungen erhalten, die restliche Zeit konnte nach Belieben gestaltet werden. Die Anzahl und Dauer der während der Aufenthalte in BG. in Anspruch genommenen Therapien entspricht somit nicht annähernd dem Umfang eines Kurprogrammes, wie es von Kuranstalten der Krankenkassen angeboten wird, sodass nicht von reglementierten kurmäßigen Tagesabläufen gesprochen werden. Mangels Erfüllung der Erfordernisse für abgabenrechtlich beachtliche ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich krankheitsbedingte Reisen konnten somit die Kosten für die An- und Abreise, die Nächtigung und die Verpflegung nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Die Aufwendungen für die im Therapiezentrum in BG. in Anspruch genommenen Behandlungen wurden ebenso wie die Kosten für diverse Ärzte, die Kostenbeiträge und Fahrtkosten für die Kuren in BI. sowie BH., die Selbstbehalte hinsichtlich der Krankenhausaufenthalte, etc. im erklärten Ausmaß abzüglich allfälliger Rückvergütungen der BVA bereits in den bekämpften Bescheiden als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt. Berücksichtigt wurden auch die pauschalen Freibeträge gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 und § 2 Abs. 1 der VO über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von jährlich 243,00 € bzw. 504,00 €.

Soweit der Bw. mit Schreiben vom 14. August 2011 für die Jahre 2004 und 2005 höhere Heilbehandlungskosten als in den berichtigten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung

geltend gemacht hat (2004: 280,73 € anstelle von 263,62 €; 2005: 950,40 € anstelle von 116,10 €) ist anzumerken, dass es sich dabei um Zahnbehandlungskosten handelt (im Jahr 2004 hinsichtlich eines Betrages von 11,30 € und im Jahr 2005 hinsichtlich eines Betrages von 829,55 €). Mangels aufgezeigten ursächlichen Zusammenhang der Zahnbehandlungskosten mit den die Behinderung des Bw. begründenden Krankheiten ((Fibromyalgien und Polyarthrosen) war eine Berücksichtigung dieser Ausgaben nur unter Ansatz des Selbstbehaltes möglich. Da dieser in den betreffenden Jahren höher war als die geltend gemachten Aufwendungen, ergaben sich keine steuerliche Auswirkungen.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Oktober 2011