



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des ADR, vom 28. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 2. September 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn nach der am 8. Februar 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, der seit Langem unter einem rheumatischem Halswirbel- und Lendenwirbelsäulensyndrom leidet, machte für das Streitjahr Kurkosten in Gesamthöhe von 6.148,58 € geltend und begehrte deren Absetzung als außergewöhnliche Belastung.

Das Finanzamt gewährte im Einkommensteuerbescheid lediglich den Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 und führte begründend aus, der Begriff "Kur" erfordere gewisse Voraussetzungen, wie etwa ärztliche Aufsicht und Betreuung oder einen kurmäßig geregelten Tagesablauf. Wegen der Schwierigkeit der Abgrenzung reiner Erholungsreisen von Kuraufenthalten, seien strenge Maßstäbe an die den Steuerpflichtigen treffenden Nachweiserfordernisse zu legen. Im Streitfall sei diesen nicht entsprochen worden, daher entfalle die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung.

Der Berufungswerber erläuterte in seiner dagegen erhobenen Berufung, dass er jeweils vor seiner "Kur" von seinem Hausarzt Dr. JF ein Attest erhalte, aus dem eine Diagnose betreffend

sein Krankheitsbild sowie eine Einstufung seiner periodischen Aufenthalte im ungarischen BB als effektive Therapie hervorgehe. Er erwähnte im Weiteren, die vormalige Finanzlandesdirektion habe sich einer Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht entgegengestellt. Sie seien vielmehr bis 2003 anerkannt worden. Der Berufungswerber beschrieb die von ihm beanspruchten Bäder: Er sei täglich rund 8 Stunden in der Badehalle anwesend. Die Zusammensetzung des Heilwassers von BB komme seinem Leiden sehr entgegen. Die von ihm bereits in Österreich besuchten Heilbäder hätten keine vergleichbare Leidenslinderung gebracht. Die medizinische Notwendigkeit der strittigen Badeaufenthalte lasse sich aus den Bestätigungen seines Hausarztes, der im Übrigen über Kenntnisse verfüge, die über jene eines Kurarztes hinausgingen, erschließen. Beigelegt wurde ein mit 27.9.2005 datiertes Attest des Hausarztes Dr. JF. Darin führte dieser aus, als beste Therapie für das langjährige Leiden des Berufungswerbers habe sich das natrium- und kalziumhaltige Wasser von BB herausgestellt. Konkret komme der Berufungswerber bei Verschlechterung seines Zustandes in die Arztpraxis, wo dann über die Dauer des Kuraufenthaltes zwischen 4 und 14 Tagen entschieden werde. Nach Rückkehr erscheine der Berufungswerber wieder in der Praxis und "berichte über einen sehr guten Kurerfolg". Um eine "Erholungsreise" könne es sich ja schon deshalb nicht handeln, weil die lange Fahrtstrecke von 1.500 km einem Erholungszweck sicher abträglich sei. Kurspezifisch betrachtet sei die heilsame Wirkung des Wassers von BB größer als die Einbußen durch die Reisestrapaze.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab und führte aus, nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen absolvierte Kuraufenthalt führe zu einer außergewöhnlichen Belastung. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit einer Kur sei ein vor Kurantritt ausgestelltes ärztliches Zeugnis erforderlich, aus dem sich Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie Reiseziel ergeben müßten. Überdies sei dem Kurbegriff ein vor Ort unter kurärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeföhrtes Verfahren immanent. Nach dem Gesamtbild im Streitfall seien diese strengen Anforderungen nicht erfüllt, weshalb den Aufenthalten in BB der Charakter bloßer Erholungsurlaube zukomme. Sollte das Finanzamt in vor dem Streitjahr liegenden Zeiträumen eine unrichtige Rechtsauskunft erteilt haben, so liege diesbezüglich kein Vertrauenschutz vor. Eine Stützung auf den Grundsatz von Treu und Glauben gehe ins Leere, da dieser nur im Rahmen von Ermessensentscheidungen oder bei einer Nachsicht zur Anwendung kommen könne. Abschließend erfordere der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Streitfall die Nichtberücksichtigung als außergewöhnliche Belastung – bei jedem anderen Steuerpflichtigen würden nämlich bei gleich gelagerten Umständen Aufwendungen wie die strittigen ebenfalls nicht in der vom Berufungswerber angestrebten Weise steuerlich anerkannt.

In der Folge brachte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz sowie den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung ein.

In der am 8. Februar 2006 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde eine Reihe von Fragen an den Berufungswerber gestellt und wie folgt beantwortet:

Welcher Art ist Ihr Leiden, wie wirkt es sich im täglichen Leben aus?

Ich leide unter starken Schmerzen, die sich vom Nacken bis unter die Knie durch meinen Körper ziehen. Oftmals konnte ich mich gar nicht mehr bewegen, sondern nur im Bett liegen. Die Entdeckung des Wassers von BB im Jahr 1983 brachte erstmals eine beträchtliche Linderung meines Leidens. Je nach Außentemperatur hält der Erfolg meiner Badereise länger oder kürzer an. Die für mich ideale Temperatur beläuft sich auf 25 bis 30 Grad.

Wurden vom Träger der gesetzlichen Sozialversicherung Zuschüsse zu den Aufenthalten in BB geleistet? - Falls nein, warum nicht?

Ich habe nicht um Kostenübernahme angesucht. Meiner Meinung nach bekommt man ab einer bestimmten Einkommenshöhe ohnehin keine Zuschüsse mehr.

Können Sie eine kurärztliche Untersuchung, eine kurärztliche Überwachung und einen Therapieplan nachweisen?

Eine kurärztliche Untersuchung und Überwachung findet in Ungarn nicht statt. Ich weiß aus Erfahrung, in welchem Umfang mir die Aufenthalte im Wasser gut tun und teile mir meine Anwendungen selbst ein. Auch ein befreundeter Arzt in Österreich hat mir geraten, es so zu halten, wie ich mich wohlfühle.

Sie beschreiben in Ihrem Vorlageantrag die absolvierten Badeanwendungen. War die zeitliche Lagerung hiebei beliebig und die Einteilung Ihnen persönlich überlassen?

Ja, dies oblag allein meiner Einteilung.

Welcher Art war Ihre Unterbringung? Hotel, Pension, Privatzimmer? Können Sie diesbezüglich eine Rechnung vorlegen?

Ich bin in einer privaten Vermietung untergebracht. Ich muß natürlich bezahlen, die Vermieterin ist froh über diese Einnahmen. Rechnungen kann ich nicht vorlegen. Hier steige ich seit 12 Jahren ab.

Wo absolvieren Sie die von Ihnen geschilderten Badeanwendungen? Handelt es sich um ein allgemein zugängliches Badezentrum?

Es handelt sich um eine Badehalle für Sitzbäder, die allgemein zugänglich ist und in der sich mehrere hundert Leute aufhalten. Auch im Freien gibt es Bäder, die ich aber nicht frequentiere. Belege betreffend Eintritt oder Liegestühle kann ich nicht vorlegen, da diese vor Ort einbehalten werden.

Hat Ihre Gattin an den streitgegenständlichen Reisen teilgenommen?

Fallweise begleitet mich meine Gattin auf den Reisen. Sie nimmt dann auch an den Badeanwendungen teil, da sie ebenfalls an ihren Knien leidend ist und ihr die Bäder gut tun.

Haben Sie Freunde oder Verwandte in BB ?

Naütrlich trifft man durch die wiederholten Reisen immer wieder Leute, die man bereits kennt. Verwandte habe ich dort nicht.

Wie sind die zahlreichen, langen Autofahrten, teilweise für nur 3 – 4 Tage Aufenthalt, mit Ihrem Leiden vereinbar?

Ja, das frage ich mich selbst manchmal. Aber ich bin nun mal ein leidenschaftlicher Autofahrer und wenn auch die Hinreise oftmals beschwerlich ist, bin ich bei der Rückreise durch die Auswirkung der absolvierten Bäder wieder so fit, dass die Fahrt problemlos ist.

Können Sie zur zeitlichen Lagerung Ihrer Reisen, alljährlich im Juli/August, somit in der Haupturlaubszeit, bzw. alljährlich in der Weihnachtszeit, Stellung nehmen?

Ich stehe ja noch immer im Geschäft, daher muß ich mich nach den Betriebsurlauben richten, diese fanden Ende Juli/Anfang August bzw. Ende Dezember/Anfang Jänner statt. Ich verwende meinen gesamten Urlaubsanspruch plus Zeitausgleich für meine Reisen nach BB. Ich bin währenddessen nicht krankgeschrieben.

Der Finanzanwalt führte aus, die Formulierung des Berufungswerbers, aufgrund der Badeanwendungen in BB "benötige er keine Spritzen mehr", deute darauf hin, dass es auch eine andere Behandlungsmöglichkeit, eben jene mit Spritzen, gebe. Insofern handle es sich nicht um eine Kur im steuerlichen Sinn. Er betonte nochmals die nicht einfache Abgrenzung einer Kurreise von einer bloßen Erholungsreise. Er warf weiters die Frage auf, ob hinsichtlich der Fahrten Belege wie etwa Benzinrechnungen existierten, was der Berufungswerber verneinte. Zusammenfassend beantragte er Abweisung der Berufung wie bisher.

Der Berufungswerber wies im Hinblick auf abverlangte Belege (Hotel-bzw. Pensionsrechnungen, Nachweise über kurärztliche Überwachung, Therapieplan) auf die im Jahr 2002 zwischen Finanzlandesdirektion und Finanzamt gepflogene Vorgangsweise hin, wonach diese entbehrlich seien. Er beantragte unter nochmaligem Hinweis auf die heilkraftigen Wässer von BB, deren wohltuende Wirkung mit keiner anderen Anwendung

vergleichbar sei und ihn medikamentenfrei gestellt habe – er benötige nur noch eine Rheumesserspritze pro Jahr – die Anerkennung der geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastung.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Die Belastung darf weder Betriebs-, noch Sonderausgabe sein, noch unter den Werbungskostenbegriff fallen. Als zwangsläufig erwachsen im Sinne des Abs. 3 leg. cit. ist sie dann anzusehen, wenn der Steuerpflichtige sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Strittig ist, ob die unter dem Titel der Kurkosten geltend gemachten Aufwendungen zum Abzug als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 berechtigen.

Der **VwGH** geht **in ständiger Rechtsprechung** von folgenden Voraussetzungen für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung aus:

- Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (vgl. etwa VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).
- Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, was so zu verstehen ist, dass die der Behandlung einer Krankheit unmittelbar dienende Reise zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint (vgl. VwGH 4.10.1977, 27/55/76, 2103/77, 2104/77).
- Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit des 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 aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse

ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

- Bei der Reise muss es sich dem Gesamtcharakter nach um eine Kurreise mit einer nachweislich kürmäig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung handeln. Insofern ist eine deutliche Abgrenzung zu einer bloßen Erholungsreise, die der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, erforderlich (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123, VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139, oder etwa das zur insoweit vergleichbaren Rechtslage ergangene Urteil des BFH, 12.6.1991, III, R 102/89, BStBl II 1991, 763).
- Der Steuerpflichtige ist für das Vorliegen der geforderten Voraussetzungen nachweispflichtig. Wegen der generell schwierigen Abgrenzung von Kurreisen und ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen, sind an die Nachweispflicht strenge Maßstäbe zu legen (VwGH 18.12.1973, 1792/72, VwGH 31.3.1998, 93/13/0192, VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Setzt man den Streitfall in Beziehung zur oben ausgeführten Rechtsprechung des VwGH so ergibt sich folgendes Bild:

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass der Berufungswerber seine Badeaufenthalte in BB seit dem Jahr 1997 bis zum Streitjahr alljährlich 4 bis 8-mal absolviert und die damit verbundenen Kosten stets als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht hat. Einer der Aufenthalte fällt dabei regelmäßig in den Zeitraum Weihnachten/Neujahr, ein anderer auf eine rund 3-wöchige Periode im Juli/August. Dazwischen sind kürzere Aufenthalte verzeichnet, die manchmal nur 3 oder 4 Tage umfassen:

1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
31.12.96- 7.1.	30.1.- 3.2.	29.1.- 2.2.	28.1.- 2.2.	1.1.-4.1.	24.12.01- 2.1.	1.1.-4.1.	1.1.- 5.1.
28.2.-10.3.	27.2.- 8.3.	4.3.- 14.3.	4.3.- 13.3.	1.2.-5.2.	1.2.-5.2.	7.3.- 16.3.	31.1.- 3.2.
7.5.-11.5.	30.4.- 5.5.	30.4.- 9.5.	4.6.-7.6.	27.4.- 2.5.	8.3.-17.3.	18.6.- 22.6.	5.6.- 13.6.
25.7.- 10.8.	20.5.- 24.5.	24.7.- 8.8.	21.7.- 6.8.	20.7.- 7.8.	9.5.-12.5.	25.7.- 10.8.	24.7.- 8.8.
24.10.-	24.7.-	22.10.-	20.10.-		14.6.-16.6.	15.8.-	22.10.-

3.11.	9.8.	2.11.	1.11.			18.8.	1.11.
23.12.- 31.12.	23.10.- 2.11.	25.12.- 4.1.	25.12.- 4.1.		26.7.- 11.8.	24.10.- 2.11.	22.12.- 31.12.
	25.12.- 4.1.				25.10.- 3.11.	24.12.- 31.12.	
					24.12.- 5.1.		

An Kosten hat der Berufungswerber jeweils Fahrtkosten (Kilometergelder), Tages-, und Nächtigungssätze, Eintritte in das Bad und Auslagen für Liegen verzeichnet. Aus der Aktenlage lassen sich keine Hotel- oder Pensionsrechnungen, auch keine Rechnungen die die Kuranwendungen belegen würden, ersehen. Der Berufungswerber hat hiezu generell angeführt, ein Aufenthalt in Ungarn sei sicher billiger als etwa einer in Frankreich – nur dort würde es vergleichbare Heilwässer geben – wenn auch das Preisniveau in Ungarn stark im Steigen begriffen sei und bald über das österreichische hinausgehen werde. Im Übrigen hat er zum belegmäßigen Nachweis die bereits im Sachverhalt dargelegte Meinung vertreten.

Als Nachweis der Zwangsläufigkeit seiner Aufenthalte in BB hat der Berufungswerber für die Jahre 1997 bis 2003 jeweils ein mit *"Ärztliches Attest"* überschriebenes Papier seines Hausarztes Dr. JF eingereicht. Unter *"Diagnose"* waren die fachmedizinischen Termini *"chronische Lumbalgie"* und *"Polyarthralgie"* ausgewiesen. Anschließend berichtete Dr. F jeweils annähernd gleichlautend, dass der Berufungswerber seit vielen Jahren an einem rheumatischen Gelenks- und Wirbelsäulenleiden laboriert. Über die Jahre habe sich das Heilwasser in "B" als günstigste Therapie erwiesen, sodass er *"mehrmals im Jahr diese Anwendungen mache"*. Darunter befand sich jeweils ein Absatz *"Aufenthalte 199...oder 200... "*, der jahresbezogen die in obiger Tabelle zusammengefassten Termine wiedergab. Das Attest stammte jeweils aus dem auf das Jahr der Geltendmachung folgenden Jahr, dh für das Jahr 2000 etwa vom 29.1.2001, für 2003 vom 14.1.2004. Dr. F verwendete auch die Formulierungen *"hat sich bewährt"*,.... *"aus der Erfahrung für sein Leiden die beste Wirkung"*,.... *"auf ärztlichen Rat"*,.... *"effiziente Therapie....kann empfohlen werden"*.

Für das **Streitjahr** 2004 legte der Berufungswerber ein mit *"Ärztlicher Befundbericht"* überschriebenes Papier folgenden Wortlautes vom 21.2.2005 vor: *"Auch im Jahr 2004 hat sich als günstigste Behandlung das Heilwasser von BaB in Ungarn erwiesen, sodass er wie in den Vorjahren wiederholt Badekuren absolviert hat (siehe Auflistung)."* Es folgten die Reisedaten.

Es ist dem Berufungswerber entgegenzuhalten, dass die genannten ärztlichen Schreiben durchaus nicht den strengen Voraussetzungen, die der VwGH in langjähriger Rechtsprechung von ärztlichen Zeugnissen verlangt, entsprechen. Zum einen wurden sie nicht **vor** Antritt der Kur erstellt, sondern jeweils im Nachhinein für bis zu 8 Kuraufenthalte pro Jahr in Form einer pauschalen Empfehlung (für das Streitjahr 2004 für 6 Aufenthalte ärztliche Zusammenfassung wie oben). Zum anderen lässt sich aus ihnen – eben wegen des pauschalen, beliebigen Charakters - für den Einzelfall die Notwendigkeit nicht ablesen. Es hat auch – dies ist nicht zu übersehen – Dr. F das Wort "Notwendigkeit" nie verwendet. Er spricht wohl von "empfehlenswert", "bewährte, effiziente Therapie", "günstige Behandlung". Diese Formulierungen implizieren aber **nicht** eine unabdingbare Notwendigkeit und stellen keine Verordnungen dar, unabhängig davon, dass sie die, wie sich ebenfalls aus der Gesamtaktenlage erschließen lässt, auf Initiative des Patienten absolvierten Badereisen (.... "*er hat im Laufe der Jahre sehr Vieles versucht.....als beste Behandlung hat sich das natrium- und kalziumhältige Wasser in BB herausgestellt....*"), ärztlich gutheißen und diesbezüglich Wohlwollen bekunden. Dass es andere, möglicherweise erfolgversprechende Behandlungsmethoden oder –orte geben könnte, schließen die Schreiben Drs. F nicht aus.

Wenn auch Dr. F in seinem der Berufung beigelegten Schreiben darlegt, der Berufungswerber komme jeweils bei Verschlechterung seines Zustandes in die Ordination, wo dann über die Dauer des Kuraufenthaltes beraten werde, liegen dem unabhängigen Finanzsenat keine Einzelzeugnisse über Einzelaufenthalte, sondern nur die oben beschriebenen, im Nachhinein erstellten Gesamtbestätigungen vor. Überdies haftet der Formulierung "bei Verschlechterung des Zustandes" eine gewisse Fragwürdigkeit an, lässt sich aus den in der Tabelle dargestellten Reiseterminen doch eine alle Jahre wiederkehrende, datenmäßige Übereinstimmung ablesen (erwähnt seien nur die Weihnachts- und Juli/Augusttermine). Selbst eine überaus wohlwollende Interpretation wird Leidenschübe, die über Jahre hinweg auf bestimmte hohe Feiertage und in die Sommerhaupturlaubszeit fallen, in Frage stellen müssen. In der mündlichen Verhandlung hat sich herausgestellt, dass die Gleichgelagertheit der Daten auf die Betriebsurlaube am Arbeitsplatz des Berufungswerbers zurückzuführen ist – hier somit eine privat-, aber nicht leidensbedingte Terminwahl vorliegt. Nach allgemeiner Lebenserfahrung und üblicher Praxis umfasst eine Kur darüber hinaus einen Zeitraum von rund 3 Wochen. Nur so wird ein hinreichender Kurerfolg als gewährleistet erachtet. Insofern sind Zweifel angebracht, ob die zahlreichen Kurzaufenthalte des Berufungswerbers, verbunden mit langen Autofahrten, überhaupt geeignet sind, als "Kuren" im medizinischen Sinn eingestuft zu werden (dies ungeachtet des Umstandes, dass der Berufungswerber grundsätzlich gerne Auto fährt und bei der Rückfahrt jeweils von der heilsamen Wasseranwendung profitiert).

Der unabhängige Finanzsenat hält grundsätzlich die wohltuende Wirkung des Wassers von BB im Hinblick auf das langjährigen Leiden des Berufungswerbers für glaubwürdig. Erstaunlich scheint ihm aber, dass dieser bei einer bereits im Jahr 1983 begonnenen Reisetätigkeit nach Ungarn niemals um Übernahme eines Kostenanteils durch den Träger der gesetzlichen Sozialversicherung angesucht hat – für jeden Kurwerber wohl eine Selbstverständlichkeit.

Durch Nachfrage bei der KK wurde seitens des unabhängigen Finanzsenates erhoben, dass es 2 Arten von Kostenbeteiligung durch den Träger der Sozialversicherung gibt:

- **A)** Sucht der Versicherte in Eigeninitiative eine Kureinrichtung auf, so kann ihm auf Antrag ein Kurpauschale zugesprochen werden, das von der Einkommenshöhe abhängt und bis zu 20 Behandlungen umfasst. Die als Grenze eingezogene Einkommenshöhe ist niedrig.
- **B)** Stellt der Versicherte einen Antrag auf Kur, so muss er den Vertrauensarzt aufsuchen. Befürwortet dieser die Kur, übernimmt der Träger der Sozialversicherung die Gesamtkosten. Es besteht allerdings – je nach Einkommenshöhe – ein Selbstbehalt. Dieser beträgt maximal 250 € (ein im Verhältnis zu den Gesamtkurstkosten naturgemäß sehr geringer Betrag).

Es kann dem Berufungswerber nicht zum Nachteil angerechnet werden, wenn er die Variante **A)** wegen Aussichtslosigkeit nicht angestrebt hat. Dass er aber bei der geschilderten Intensität und Langwierigkeit seines Leidens die Variante **B)** nicht erprobt hat, verwundert. Die einzige diesbezügliche, aus dem Jahr 1993 stammende, Notiz im Akt, nämlich, dass dem Berufungswerber Zeit- und Verdienstentgang für das Aufsuchen des Vertrauensarztes zu groß seien, vermag nicht zu überzeugen.

Der Berufungswerber hat weder im Streitjahr, noch in den vorangegangenen Jahren einen Nachweis für eine kurärztliche Betreuung und Behandlung in BB erbracht. Aus seinem Vorbringen im Akt, sein Hausarzt kenne ihn und sein Leiden besser als jeder Kurarzt und werde von ihm auch vor und nach seinen Reisen aufgesucht, lässt sich bereits erschließen, dass eine solche kurärztliche Therapie vor Ort nicht stattgefunden hat. Dies hat der Berufungswerber auch in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Die laut Berufung tagtäglich in Anspruch genommenen Badeanwendungen – die der unabhängige Finanzsenat übrigens grundsätzlich nicht anzweifelt – können einen detaillierten kurärztlichen Therapieplan und Nachweis eines Heilverfahrens nicht ersetzen. Das strenge Reglement, das laut VwGH im Zusammenspiel mit der kurärztlichen Leitung dem Gesamtcharakter nach einen Kuraufenthalt ausmacht, ist für die steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nämlich unabdingbar. Wenn der Berufungswerber subjektiv der Überzeugung ist, selbst am besten zu wissen, in welcher Form und Intensität er sich die Kuranwendungen einteilen müsse und im Übrigen durch seinen Hausarzt hinlänglich ärztlich überwacht sei, so ist dies glaubwürdig und

erfreulich, **macht aber allein seine Reisen nicht zu steuerlich anzuerkennenden**

Kurreisen. Er übersieht nämlich, dass das Gesetz und damit in Einklang die ständige höchstgerichtliche Rechtsprechung, strenge Parameter aufgestellt haben, die über den subjektiven Eindruck einer Leidenslinderung hinausgehend erfüllt sein müssen und übersieht weiters, dass, folgte man seiner Argumentation, jeder Erholungsururlaub, der den gestressten Arbeitnehmer der modernen Berufswelt in die Lage versetzt, entspannt und fit wieder in den Arbeitsalltag einzutreten und bis ins hohe Alter aktiv zu bleiben, steuerlich absetzbar sein müßte.

Der Berufungswerber hat die Badeaufenthalte in seiner regulären Urlaubszeit gelagert, sich in einem Privatquartier ohne kummäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung eingemietet und wurde fallweise von seiner Gattin begleitet, die das selbe – in Eigenregie erstellte – Tagesprogramm in der allgemein zugänglichen Badehalle absolvierte.

Zusammenfassend stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass die strengen und unverzichtbaren Nachweise für die **Zwangsläufigkeit** der Reisen nicht erbracht wurden. Die beschriebenen Badeanwendungen in BB waren zwar seiner Gesundheit förderlich, was der Berufungswerber nicht zuletzt in der mündlichen Verhandlung überzeugend vermitteln konnte. Dies ändert – im Lichte obiger Ausführungen betrachtet – jedoch nichts daran, dass es sich um steuerlich nicht berücksichtigungsfähige Erholungsaufenthalte gehandelt hat.

Der **Treu und Glaubens-Grundsatz**, auf den sich der Berufungswerber im Hinblick auf eine, längere Zeiträume vor dem Streitjahr 2004 umfassende Praxis der Abgabenbehörde I. Instanz stützt, schützt den Steuerpflichtigen grundsätzlich dann vor Vertrauensschäden, wenn ein Vollzugsspielraum vorhanden ist, somit nicht bei eindeutiger Rechtslage wie im Streitfall. Die Behörde ist vielmehr sogar verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Linde Verlag, Wien, § 114, TZ 8 und 9). Der dem Begehrten des Berufungswerbers ebenfalls entgegenstehende **Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung** wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz bereits in der Berufungsvorentscheidung erläutert.

Der Berufung war somit insgesamt ein Erfolg zu versagen.

Feldkirch, am 10. Februar 2006