



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Viktoria Blaser, Robert Wittek und KomzLR. Karl Kristian Gödde im Beisein des Schriftführers FOI Pavlik über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Friedrich Burggasser, Steuerberater, 1020 Wien, Praterstr. 12/8, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, betreffend Einkommensteuer 2001 und Einkommensteuer 2002 nach der am 24. Oktober 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. erklärte im **Jahr 2001** Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe S 181.958,- und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 8.323,76. Weiteres stellte sie den Antrag auf außergewöhnliche Belastung in Höhe von S 1.615.150,- für Aufwendungen für eine Ayurveda-Kur in Boone/USA .

Die Kosten :

HCM Medical Group ACC  
Boone NC 28607 USA

28.1.2001-4.3.2001	S	907.922,17
1.9.2001-20.9.2001	S	639.496,83

Flugkosten	S	48.531,00
Dr. R. Behandlungshonorar	S	<u>19.200,00</u>
	S	1.615.150,00

Die Bw. legte eine Bestätigung der Ärztin Dr. R. vom 17.7.2001 vor, der zu Folge eine Ayurveda-Kur in Boone/USA zwecks psychophysischer Stabilisierung der Bw. sinnvoll sei. Weiteres wurde ein Überweisungsauftrag in die USA an die „Heavenly mountain clinic at the spiritual center of America“ in Höhe von S 637.272,20 und an die „HCM Medical GroupACC“ in Höhe von S 904.961,36 und die Auftragsbestätigung über den Flug vorgelegt.

Das Finanzamt ersuchte um Ergänzung:

- 1.) Sie werden ersucht, die Zwangsläufigkeit Ihrer außergewöhnlichen Belastung nachzuweisen und Krankheitsbilder näher zu umschreiben.
  - 2.) In welcher Höhe wurden die angefallenen Kosten Ihres Aufenthaltes in den USA durch zustehende Ersatzleistungen vergütet? Ein belegmäßiger Nachweis ist vorzulegen.
  - 3.) Wie wird aus medizinischer Sicht eine Kur, insbesondere im Ausland, nämlich in Boone/USA begründet? Warum konnte der durch diese Kur etwa eingetretene, medizinische Erfolg nicht auch durch eine Kur im Inland herbeigeführt werden?
  - 4.) Welche Krankheit wird durch die „Ayurveda-Kur“ behandelt, bzw. geheilt? Um nähere Beschreibung dieser Kur sowie der Heilungsmethoden wird ersucht. Der Kur-Umfang und der Kur-Ablauf (insbesondere eine ständige, ärztliche Begleitung) ist an Hand geeigneter Unterlagen (in deutscher Übersetzung) nachzuweisen.
  - 5.) Aus welchen Mitteln wurden unter Berücksichtigung Ihres erklärten Jahreseinkommens die hohen Kuraufenthaltskosten bestritten?
- Auf die für die Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung geltende, erhöhte Mitwirkungspflicht wird verwiesen, noch dazu, wenn es sich um einen Auslandssachverhalt handelt.“

Die **Ergänzung** erfolgte mittels Telefonat mit der Bw.. In einem Aktenvermerk wurde u.a. Folgendes festgehalten :

“Ein Antrag auf Versicherungsvergütung wurde von der Pfl. unwissentlich nie gestellt. Ob eine rückwirkende Antragstellung bei der Versicherung zulässig ist, kann das FA nicht beantworten. Die überwiegenden, d.h. die meisten Kosten wurden aus einer 1997 angefallenen Erbschaft beglichen. Auf Grund dieser Tatsache wurde die Pfl. vorausinformiert, dass keine a. B. vorliegt, zumal keine Belastung des lfd. Einkommens gegeben sei. Daraufhin führte sie aus, dass auch für die hohen Kosten Kredite aufgenommen werden mussten, deren Rückzahlung zum Teil aus der Erbschaft u. zum Teil aus dem laufenden Einkommen beglichen wurden. Dem wurde vom FA wieder entgegnet, dass das Gehalt gerade für die Lebenshaltungskosten ausreicht, aber nicht für a.B.-Kosten in Mill.höhe bzw. Kredit-RZ! Außerdem liegt bei geleisteter Kredit-RZ lediglich eine Umschichtung vor (Gehaltsverwendung für Kredit-RZ, aber keine Begleichung von in einem Jahr angefallenen a.B.-Kosten!). Schließlich gab die Bw. an, dass alle angeführten Komponenten zutreffen, d.h. die jährlichen wie auch die vorangegangenen Heilungskosten wurden sowohl aus der Erbschaft, mittels Kredit sowie nach Berücksichtigung für Lebenshaltungskosten auch aus dem lfd. Einkommen bestritten. In dieser Form werde sie auch den letzten Vorhaltspunkt beantworten.

Was die Behandlung in d. USA betrifft, war und ist dort – ihres Wissens – die einzige Behandlungsmöglichkeit, wo chronische Erkrankungen behandelt werden. Die Pfl. leidet lt. ihren Angaben unter Schizophrenie und sei bis heute noch nie dem Staat zu Lasten gefallen, da sie bisher alle Therapiekosten aus eigenem Vermögen beglichen hatte und noch nie eine Vergütung bzw. eine steuerliche Berücksichtigung in Anspruch genommen habe. Abschließend will sie noch vorbringen, dass ihre Therapiekosten nicht in den „Wellness-Bereich“ fallen, sondern außerhalb der Schulmedizin auf Naturheilbasis ausschließlich der Heilung und Linderung ihrer Schmerzen dienten.“

Das Finanzamt erließ einen **Einkommensteuerbescheid 2001**, die außergewöhnlichen Belastungen wurden nicht anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt:

"Die Aufwendungen, für außergewöhnliche Belastung, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von S 20.977,- nicht übersteigen.

Da zum. h.a. Vorhalt vom 13.7.2004 keine entsprechende, stichhaltige Gegenäußerung bzw. Stellungnahme erbracht wurde, die Notwendigkeit der im Ausland angefallenen Kosten nicht dargelegt wurde, konnten die im Ausland angefallenen Kosten im Sinne der am 6.8.2004 erfolgten Vorausinformation nicht anerkannt werden, zumal lt. Ihren Angaben diese aus einem ererbten Guthaben und nicht aus dem lfd. Einkommen bestritten wurden."

Im **Jahr 2002** erklärte die Bw. ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von Euro 13.586,91 und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von Euro 2.962,44.

Sie machte im Jahr 2002 ebenfalls Kosten für außergewöhnliche Belastungen für eine Ayurveda-Kur geltend.

Mahrishi Vedic Health Center, Lancaster 10.1.2003-24.1.2003	Euro	14.673,00
Center für Chronic Disorders & Prevention, Inc. 8.4.2002-28.4.2002	Euro	24.754,59
Flugkosten	Euro	3.132,60
		42.560,19
Universitätszahnklinik Wien	Euro	174,41
Universitätszahnklinik Wien	Euro	109,00
Dr. R.	Euro	<u>1.380,00</u>
		44.223,60

Vorgelegt wurden eine Rechnung des Mararishis Vedic Health Center über die Tageskosten für ein Enhanced Panchakarma Program für 14 Tage in Höhe von \$ 850 per day, Day of Rest \$ 250 per day, 16 Tage Kosten (Incl. Room&Meals) \$ 250/day; eine zweite Rechnung „Center for chronic disorders und Prevention, Inc. über 14. Tage Enhanced Rejuvenation \$ 790 per day, Veda Enhanced Program \$ 1,150 per day, 5 day of Rest \$ 159 per day und day for Christian \$ 159.00, Hotel & Meals for 26 days \$159.00/day und 1 day Christian \$ 159.00.

Weiters wurden nachgereicht Belege betreffend die Überweisung zugunsten Maharishi Verdic Health Center in Höhe € 24.754,59, eine Überweisung zugunsten /CCDP in C. in Höhe von € 14.673,-, ein Beleg über die Flugkosten, und eine Bestätigung von Dr. R., vom 20.12.2002, dass eine Ayurveda-Kur in Lancaster/USA für die Bw. zwecks psychophysischer Stabilisierung sinnvoll sei. Die Behandlungskosten wurden mit Euro 1.380,- bestätigt.

Weiteres wurden die Honorarnoten über die Zahnbehandlungen in der Universitätszahnklinik vorgelegt.

Das Finanzamt anerkannte in dem **Einkommensteuerbescheid 2002** die außergewöhnlichen Belastungen nicht.

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von Euro 1.880,34 nicht übersteigen.

Hinsichtlich der Abweichungen wird auf die Begründung des Jahres 2001 verwiesen.“

Die Bw. brachte **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 ein.

Begründend wurde ausgeführt:

„In der Anlage überreiche ich dem Finanzamt die Schreiben von Frau Dr. R. und Herrn Dr. med. O.. Da leider die Finanzbehörde in einem Fall die Diagnose an eine andere Bundesbehörde weitergeleitet hat, was eindeutig den Tatbestand der Verletzung der Amtsverschwiegenheit bedeutet hat, haben beide Ärzte bisher die Diagnose nicht offen gelegt. Dies kann jedoch ohne weiteres nachgeholt werden.

Was nun die Mittelaufbringung anbelangt, so gibt es keine Bestimmung im EStG, dass ein Steuerpflichtiger ererbtes Vermögen nicht für ärztliche Behandlung verwenden kann und dies für die Anerkennung dieser Zahlung als außergewöhnliche Belastung schädlich wäre. Es ist nicht erforderlich, dass diese Zahlung aus dem laufenden Einkommen bestritten werden müssen.

Sollte diese Berufung durch den UFS entschieden werden, beantrage ich die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Senatsentscheidung.“

Die Bw. legte eine Bestätigung von Dr. med. O. mit Adresse Kb. 7, Ue., vom 26. Aug. 2004 vor:

„In den Jahren 2001 und 2002 unterzog sich Frau Bw. jeweils einer mehrwöchigen ayurvedischen Behandlung in den Vereinigten Staaten. Diese wurden in einem zur Behandlung chronischer Krankheiten durch Ayurveda eingerichteten Zentrum in Lancaster, Massachusetts durchgeführt. Behandlungen dieser Art wurden zu der Zeit ausschließlich in den USA angeboten.

Ayurveda ist die althergebrachte Naturheilkunde der traditionellen vedischen Zivilisation Indiens. Vor allem gegen chronische Krankheiten hat sie viele Vorteile, denn ihre Behandlungen wirken gut und haben praktisch keine Nebenwirkungen.

Bei der Behandlung von Frau Bw. wurden Massagen, Dampfbäder, Stirngüsse zur Beruhigung des Nervensystems sowie innere Reinigungsverfahren angewendet. Während der Behandlungsdauer fanden tägliche Arztkonsultationen statt, und es mussten eine spezielle Diät eingehalten werden. Für die Zeit danach wurden Frau Bw. ayurvedische Kräuterpräparate empfohlen.

Durch die Behandlung konnte das Nervensystem von Frau Bw. erheblich stabilisiert werden, so dass die Dosis ihrer Psychopharmaka herabgesetzt werden und sie sich das Rauchen abgewöhnen konnte.“

Frau Dr. R. bestätigte am 20.08.2004, dass die Bw. an einer schweren seelischen Erkrankung leide und seit vielen Jahren von ihr nervenärztlich betreut werde.

Das Finanzamt erließ eine abweisende **Berufungsvorentscheidung** mit folgender Begründung:

„Eine „Belastung“ im Sinne des § 34 EStG 1988 setzt die Belastung des Einkommens voraus. Werden Aufwendungen aus dem (in Ihrem Falle ererbten) Vermögen bestritten, fehlt es an der Belastung des Einkommens.

In Anbetracht der von Ihnen getätigten Aufwendungen im Vergleich zu den erzielten Einkünften (2001: ATS 1.615.150,- Aufwendungen zu 181.958,- Einkünften und 2002: Euro 44.223,60 Aufwendungen zu 16.549,356 Einkünften) und wie sie selbst im

Berufungsschreiben anführen, dass Sie ererbtes Vermögen für ihre Behandlungen verwendet haben, haben diese Ausgaben nicht das laufende Einkommen belastet, was eine Anspruchsvoraussetzung für die Anerkennung gem. § 34 EStG ist. Kurkosten können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich ist (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint) und
- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123):

Diese Voraussetzungen können durch eine vor Antritt der Kur ausgestellten ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden (vgl. VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Aufwendungen, die bei niedrigen Einkommens- und Vermögensverhältnissen das Merkmal der Außergewöhnlichkeit aufweisen, können bei gehobenen Einkommens- und Vermögensverhältnissen durchaus im Bereich der normalen Lebensführung gelegen sein (vgl. VwGH 24.2.2000, 96/15/0197).

Zusammenfassend wird festgehalten: Schon wegen der Bestreitung der Aufwendungen aus dem (ererbten) Vermögen fehlt es an der Voraussetzung der Belastung des Einkommens, was für die Anerkennung als a.g. Belastung unbedingt erforderlich ist. Davon abgesehen kann von einem Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen keine Rede sein."

Von der Bw. wurde die „Entscheidung durch den UFS betreffend die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002“ beantragt.

„Wie das Finanzamt in der Bescheidbegründung richtigerweise anführt, hat meine Mandantin sowohl im Jahre 2001 als auch im Jahre 2002 Einkünfte erzielt, sodass sehr wohl zuerst aus diesem Titel die außergewöhnliche Belastung bestritten wurde und erst danach aus dem ererbten Vermögen. Dadurch besteht überhaupt kein Zweifel, dass sehr wohl das laufende Einkommen belastete wurde.

Was die Zwangsläufigkeit anbelangt, wurden dem Finanzamt zwei ärztliche Bestätigungen vorgelegt, aus denen eindeutig hervorgeht, dass diese Kuraufenthalte ärztlich indiziert waren. Weiters lege ich dem Finanzamt eine Kopie eines Artikel über die Ayurveda-Kur aus der österreichischen Apothekerzeitung Nr. 18. vom 30. Aug. 2004 vor. Aus diesem kann die Behörde entnehmen, dass diese Kur sehr wohl sehr wichtig für den Körper ist."

In der am 26. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter sein bisheriges Vorbringen und führte ergänzend aus, dass aus des vorgelegten - von der Berichterstatterin bereits zitierten - ärztlichen Bestätigungen klar erkennbar sei, dass durch die durchgeführte Kur in den USA eine wesentliche Besserung des Leidenszustandes des Bw. eingetreten und somit klar erkennbar sei, dass der Aufenthalt medizinisch indiziert gewesen wäre. Es sei ihm schlechthin unverständlich, warum das Finanzamt nicht jedenfalls die auf die laufenden Einkünfte entfallenden Beträge als außergewöhnliche Belastung anerkannt hätte.

Die Finanzamtsvertreterin verwies auf die UFS-Entscheidung vom 3. Oktober 2005, GZ.RV/0843-L/04. Aus dieser Entscheidung gingen die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit einer Kur klar hervor, wobei hinzuzufügen sei, dass im konkreten Fall es ebenfalls um eine Ayurveda-Kur gegangen sei. Eine der Voraussetzungen sei unter anderem, dass ein geregelter Kurablauf stattgefunden habe und dass überdies eine Abgrenzung zur privaten Lebensführung möglich sei.

Aus einer der beiden vorgelegten Bestätigungen sei aber bloß erkennbar, dass eine Kur stattgefunden hätte, nicht aber deren medizinische Notwendigkeit; aus der anderen Bestätigung sei zu sehen, dass die Bw. Behandlungen wie Massagen, Stirngüsse zur Nervenberuhigung etc. erfahren hätte, was eine private Mitveranlassung nahe lege.

Dem hielt der steuerliche Vertreter des Bw. entgegen, wenn bestritten werde, dass eine Ayurveda-Kur geeignet wäre, den Gesundheitszustand der Bw. zu verbessern, so werde die Einholung eines Sachverständigengutachtens – aus dem Fachgebiet der Schizophrenie im Zusammenhang mit Ayurveda-Kuren - beantragt.

Hinzufügen wolle der steuerliche Vertreter noch, dass eine Kur dieser Art in Europa zum damaligen Zeitpunkt nicht angeboten worden sei und dass überdies die vom der Finanzamtsvertreterin zitierte Bestätigung ausdrücklich auf die regelmäßige ärztliche Überwachung und auf die spezielle Diät hinweise.

Dem Vorhalt der Berichterstatterin, dass ein Gutachter vier Jahre nach der Kur über die Notwendigkeit und den Erfolg einer derartigen Kur keine Aussagen treffen könne, hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass durch Einsichtnahme in die Akten der behandelnden Ärzte Aussagen über die Notwendigkeit und den Erfolg einer derartigen Kur getroffen werden könne.

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

Gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass die Belastung außergewöhnlich ist (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen ist (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird (Abs. 4). Weiters darf die Belastung weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein.

„(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs.5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.“

Nach allgemeiner Lehre und Rechtsprechung muss die außergewöhnliche Belastung aus dem laufenden Einkommen abgedeckt werden. Aufwendungen, die aus Ersparnissen abgedeckt werden, sind grundsätzlich nicht abzugsfähig. Es wäre allerdings „überspitzt“, eine außergewöhnliche Belastung deshalb abzulehnen, wenn sie zwar aus der Veräußerung von Vermögen bestritten worden ist, aber im laufenden Einkommen Deckung findet. (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 34 Tz 26)

In der Beantwortung des Ergänzungsauftrages führte die Bw. aus, dass die meisten Kosten aus einer 1997 angefallenen Erbschaft beglichen worden seien. Auf den Hinweis des Finanzamtes, dass Aufwendungen nach ständiger Rechtsprechung nur als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, wenn sie aus dem laufenden Einkommen beglichen werden, führte die Bw. aus, dass die Krankheitskosten aus der Erbschaft, mittels Kredit sowie nach Berücksichtigung für Lebenshaltungskosten auch aus dem laufenden Einkommen bestritten worden seien.

In der Berufung wird ausgeführt, dass es keine Bestimmung im EStG gäbe, dass ein Steuerpflichtiger ererbtes Vermögen nicht für ärztliche Behandlung verwenden könne und dies für die Anerkennung dieser Zahlung als außergewöhnliche Belastung schädlich wäre und es weiters nicht erforderlich sei, dass diese Zahlung aus dem laufenden Einkommen bestritten werden müsse.

Die Ausführungen des Finanzamtes, dass die hohen Kosten für den Aufenthalt in den USA aus dem ererbten Vermögen bezahlt worden sind, wurden nicht bestritten.

In dem Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass die Bw. in den Jahren 2001 und 2002 auch Einkünfte bezogen hätte, und dass damit die außergewöhnliche Belastung bestritten worden sei.

Im gegenständlichen Fall erklärte die Bw. im Jahr 2001 Einkünfte in Höhe von ca. 190.000,-S, und machte Aufwendungen für eine Ayurveda-Kur in den USA in Höhe von 1.615.150,- S als außergewöhnliche Belastung geltend. 2002 erklärte sie die Einkünfte in Höhe von ca. € 16.500,- und Kurkosten in Höhe von € 42.560,-. Die hohen Kosten für die Kur fanden bei weitem keine Deckung in den laufenden Einkünften.

Diese Gegenüberstellung lässt den Schluss zu, dass auch der Beantwortung des Ergänzungsauftrages folgend, die hohen Kosten für die Kur aus den ererbten Mitteln bezahlt worden sind.

Aus diesem Grund sind die Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Als weitere Voraussetzungen müssen nach ständiger Rechtsprechung des VwGH im Hinblick auf die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung folgende Anforderungen erfüllt sein: (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123 und 25.4.2002, 2000/15/0139):

- Der Begriff „Kur“ erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung geführtes 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 ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint. (VwGH 4.10.1977, 2755/76).
- An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden.
- 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 ergeben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.
- Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter einer Kurreise, auch mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, und nicht nur ein Erholungsaufenthalt ist, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist.
- Der Steuerpflichtige ist für das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für eine so genannte Kurreise als außergewöhnliche Belastung auch nachweispflichtig (VwGH 31.3.1998, 93/13/0192).

Trotz Aufforderung durch das Finanzamt und den Hinweis auf die Nachweispflicht seitens der Berufungswerberin wurden von der Bw. keine ärztlichen Atteste nachgereicht, die eine Kur ausschließlich in den USA als notwendig erachteten.

Die Schreiben vom 17.7.2001, 10.1.2001, 28.3..2002 und 20.12.2002 der Ärztin (Facharzt für Psychiatrie und Neurologie) sind sehr allgemein gehalten. Sie lauten jeweils: „Die Ayurveda-Kur in den USA ist sinnvoll zwecks psychophysischer Stabilisierung der Genannten.“ Eine Notwendigkeit einer Kur in der USA bzw. eine bestimmte ärztliche Behandlung ist aus den Bestätigungen nicht erkennbar.

Weiters bestätigte die Ärztin, dass sie von der Bw. im Jahr 2001 S 19.200,- Behandlungshonorar und im Jahr 2003 € 1.380,- erhalten hätte.

Die ärztlichen Bestätigung zur Vorlage beim Finanzamt vom 20.08.2004, in dem die behandelnde Ärztin Dr. R. angibt, dass die Bw. an einer schweren seelischen Erkrankung leide



und von ihr seit Jahren nervenärztlich betreut werde, lässt auf eine noch andauernde Erkrankung schließen.

Eine weitere Bestätigung wurde von Dr. med. O., (welchem Fachgebiet er angehört, ist nicht ersichtlich) mit Adresse in Deutschland, ausgestellt. (gefaxt wurde die Bestätigung am **03.11.2003**). Er führt in seiner Bestätigung vom **26. Aug. 2004** eine erhebliche Besserung des stabilen Nervensystems an. Die Bestätigung erfolgte fast 2 Jahre nach dem letzten Aufenthalt in den USA und nicht, wie von der Rechtsprechung vorausgesetzt, vor dem Kuraufenthalt. Belege über Behandlungshonorare wurden nicht vorgelegt.

Dem Antrag des steuerlichen Vertreters auf Einholung des Sachverständigengutachtens aus dem Fachgebiet der Schizophrenie im Zusammenhang mit Ayurveda-Kuren wird nicht entsprochen, da eine allgemeine Stellungnahme zu „Schizophrenie im Zusammenhang mit Ayurveda-Kuren“ als Beweismittel nicht erheblich ist. Vier Jahre nach dem letzten Aufenthalt der Bw. in den USA kann eine Auswirkung der Aufenthalte in den USA auf die Gesundheit der Bw. ebenso wenig beurteilt werden, wie Aussagen über den – für eine steuerliche Anerkennung unabdingbare – Verlauf und den Aufbau der Kur getroffen werden könnten. Die vom steuerlichen Vertreter angesprochenen Aussagen auf Grund von Einsichtnahmen in Akten der behandelnden Ärzte, hätte schon im Zuge des bisherigen Verfahrens von den behandelnden Ärzten selbst erfolgen können. (vgl. Vorhalt des FA).

Abschließend wird noch auf § 115 BAO verwiesen. Gemäß § 115 Abs.1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Diese Bestimmung befreit aber nicht die Partei von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (Ritz, BAO <sup>3</sup>, § 115 Tz8)

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Diesfalls bestehe somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht.

Eine sachliche Rechtfertigung für die erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich Auslandssachverhalte besteht in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland.

Darüber hinaus tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung nach Ansicht des VwGH generell bei Begünstigungsbestimmungen wie zB. § 34 EStG in den Hintergrund. (Ritz, BAO<sup>3</sup> § 115 Tz 10ff)

Im gegenständlichen Fall wurden von der Bw. trotz Aufforderung des Finanzamtes keine Unterlagen über den Kuraufenthalt in den USA , wie zB. Kur-Ablauf, Kur-Umfang, Art der ärztlichen Betreuung, nachgereicht.

Aus den Rechnungen geht kein spezielles Programm für die Krankheit der Bw. hervor, es wird ein „Enhanced Panchakarma Program“, ein „Enhanced Rejuvenation“ und „Veda Enhanced Program“ angeführt.

Aus den Ausführungen ist nicht mehr als ein Wellness- und Verjüngungsprogramm zu erkennen.

Die Bw. hat somit die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht i.Z.m. Begünstigungsbestimmungen und Auslandssachverhalten verletzt.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 9. November 2006