

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richter in der Beschwerdesache Dr. Bfin, Adresse, vertreten durch BDO Wien GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 18.04.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 11.03.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird mit 2.696,64 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf:

Die Beschwerdeführerin (infolge Bfin) bezog im Jahr 2014 nichtselbständige Einkünfte (Ärztchamber und PVA).

Mit Ergänzungsersuchen vom 29.10.2015 wurde die Bfin ersucht Fragen zu beantworten und Unterlagen vorzulegen mit folgendem Inhalt:

- "- Versicherungen: Zur Vorlage beim Finanzamt ausgestellte Jahresbestätigung
- Kirchenbeitrag: Zahlungsbestätigung
- Spenden: Empfängerbestätigung bzw. Zahlungsbelege (mit einer Aufstellung)
- Kosten der Behinderung: Vorlage einer Aufstellung zur Nachvollziehbarkeit der beantragten Summen. Kostenersatz, Zuschüsse bzw. Pflegegeld sind anzuführen, bei stationären Aufenthalten ist eine Haushaltsersparnis abzuziehen (€ 5,23 h pro Tag bzw. € 156,96 monatlich). Es soll auch der Zusammenhang mit der Art der Behinderung hervorgehen (Leiden lt. Feststellung des Bundessozialamtes bzw. pflegebedingter Aufwand bei Pflegegeldbezug), andere Krankheitskosten sind zu trennen/gesondert anzuführen. Belege entsprechend der Aufstellung geordnet.

Bitte weisen Sie die beantragten außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten, Kurkosten, sonstige außergewöhnliche Belastung) anhand geeigneter Unterlagen nach.

Bei mehreren Belegen ist eine Aufstellung beizulegen, damit die Nachvollziehbarkeit der von Ihnen erklärten Beträge möglich ist. Vergütungen durch die Krankenkasse bzw. eine private Versicherung sind anzuführen.

Hinweis: Bei stationären Aufenthalten (Krankenhaus, Kur) ist eine Haushaltsersparnis von 5,23 €/Tag von den beantragten Aufwendungen in Abzug zu bringen".

In Beantwortung des Vorhalts übermittelte die Bfin eine Aufstellung über Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen (Fahrtkosten, Krankheitskosten etc) Zum Nachweis wurde ein Teil der Erklärung L1 2013 vorgelegt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 15.1.2016 wurde die Bfin ersucht Fragen zu beantworten und Unterlagen vorzulegen mit folgendem Inhalt:

"Behinderungsgrund:

Bescheid des Bundessozialamts bzw. Beiblatt zum Behindertenpass (in dem die zugrundeliegende Krankheit angeführt ist - auch Zuckerdiäterforderniss - bisher Gleichzeitig wurde Diätverpflegung Galle/Leber/Niere)

Psychotherapie € 2.520,- und Feldenkrais € 1.750,-:

Kostenersätze der gesetzlichen Krankenversicherung haben Sie nicht angeführt. Nicht von der Krankenversicherung bezahlte Leistungen sind nur dann absetzbar, wenn diese zwangsläufig erwachsen.

Ärztliche Stellungnahme ob und ggf. welche besondere, triftige medizinische Gründe (Komplikationen) die Inanspruchnahme der nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung angebotenen Art der Versorgung/Behandlung zwangsläufig erforderlich machten. Es soll auch der Zusammenhang mit der Art der Behinderung hervorgehen (Leiden lt. Feststellung des Bundessozialamtes) hervorgehen.

Kuraufenthalte Jordanien (€ 3400,-/130,-) v. 20.3.-17.4 und (€ 2300,-/126,-) v. 7.11.-21.11.

Nachweis der medizinischen Notwendigkeit der Kuraufenthalte: Durch eine Bewilligung der Krankenkasse oder durch eine vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Bestätigung über unbedingte Notwendigkeit, Dauer und Reiseziel

Bitte Belege Psychotherapie, Feldenkrais, Kuraufenthalte beilegen".

In der Folge wurden die angeforderten Belege sowie der Behindertenpass dem Finanzamt übermittelt. Es wurde bekanntgegeben, dass es keine Kostenersätze aus der Krankenversicherung gegeben habe.

Mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 11.3.2016 wurde die Einkommensteuer in Höhe von 3.005,00 € festgesetzt mit folgender Begründung:

Feldenkrais (Fahrtkosten € 415,36 und Honorarnoten € 580,-/€ 580,-/€590,-):

Nicht von der Krankenkasse ersetzte alternative Heilbehandlungen sind nur bei ärztlicher Verordnung (ausgestellt vor Antritt der Heilbehandlung) als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Da eine ärztliche Verordnung trotz Aufforderung nicht beigebracht wurde müssen die Kosten außer Ansatz bleiben.

Kurkosten Jordanien (€ 3400,-/€ 130,-/€ 2300,-/€ 126,-):

Kurkosten sind nur bei Nachweis der medizinischen Notwendigkeit als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Da der erforderliche Nachweis (Bewilligung d. Krankenkasse oder eine vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Bestätigung über unbedingte Notwendigkeit, Dauer und Reiseziel) trotz Aufforderung nicht beigebracht wurden, können die Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Dagegen wurde Beschwerde vom 18.4.2016 eingebracht:

"..... Hiermit möchte ich außerdem Beschwerde einlegen gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 bezüglich der Anerkennung der Kosten für die Kur am Toten Meer in Jordanien.

Seit vielen Jahren muss ich aufgrund meiner massiven Psoriasis zur Kur ans Tote Meer fahren. Immer wieder habe ich versucht, mittels Anträgen, Zuschüsse zu dieser Kur zu bekommen. Mir wurde dieses Ansuchen von vornherein abgelehnt und ich wurde noch nicht einmal zu einem Vertrauensarzt geschickt. Ich hatte also keine Möglichkeit zu beweisen, wie schwer ich jedes Jahr betroffen bin. Man hat mir glaubhaft versichert, dass ich keine diesbezügliche finanzielle Unterstützung bekomme, da ich weder Beamtin bin, noch zu den Eisenbahnern gehöre oder zur SVA gehörig bin. Außerdem bin ich bei der WGKK und nicht bei der Niederösterreichischen Krankenkasse gemeldet.

Es liegt Ihnen eine Bestätigung des Arztes am Toten Meer über meine massive Psoriasis vor. Dieser Arzt ist auch zuständig für die Begutachtungen der Patienten, die über die Niederösterreichische Krankenkasse dorthin zum Toten Meer kommen, und der auch für die oben genannten Patienten zuständig ist. Es ist auch dieselbe Klinik, die alle diese oben erwähnten Patienten betreut.

In derselben Klinik und bei demselben Arzt bin auch ich in Therapie, wenn ich dort 4 Wochen zur Kur gehe. Wenn es erforderlich ist bringe ich ein Gutachten von meiner Dermatologin, bei der ich seit vielen Jahren in Betreuung bin über die Notwendigkeit der Behandlung meiner Psoriasis am Toten Meer.

Es sind erhebliche Kosten, die ich jedes Jahr wegen meiner massiven Psoriasis habe, und nicht nur alleine durch die Kuraufenthalte in Jordanien. Ich verbrauche den Großteil meines Einkommens für die Verbesserung des quälenden Juckreizes und meines Hautbildes. Deshalb bitte ich Sie, mir diese Kosten als Verringerung meines Einkommens zu bewilligen.

Für das Jahr 2015 und 2016 habe ich auch keinen Antrag gestellt, da mir bewusst war, dass ich keine Zuschüsse bekommen werde.

Ich stelle mich gerne einem Vertrauensarzt vor, besonders jetzt, da ich gerade von Jordanien zurückgekommen bin und der Erfolg des Kuraufenthaltes noch sehr gut sichtbar ist...".

Aus der abweisenden Beschwerdeverentscheidung vom 28.4.2016 geht folgendes hervor:

"...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.

Diese Voraussetzungen können nur durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte 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.

Sind die Voraussetzungen gegeben, so können - soweit Angemessenheit vorliegt - abgezogen werden

- Aufenthaltskosten,
- Kosten für die medizinische Betreuung und Kurmittel,
- Fahrtkosten zum und vom Kurort,
- bei pflege- und hilfsbedürftigen Personen sowie Kindern die Aufwendungen für eine Begleitperson,

nicht hingegen Aufwendungen für Begleitpersonen in anderen Fällen bzw. Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt, so wie in Ihrem Fall Jordanien, handelt.

Kurkosten sind nur bei Nachweis der medizinischen Notwendigkeit als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Da in Ihrem Fall der erforderliche Nachweis (Bewilligung der Krankenkasse oder eine vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Bestätigung über unbedingte Notwendigkeit, Dauer und Reiseziel) nicht beigebracht wurde, können die von Ihnen beantragten Kosten für Jordanien nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden....".

Aus dem Vorlageantrag vom 1.6.2016 geht folgendes hervor:

"... Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.04,2016, zugestellt am 02.05.2016, wurde die Beschwerde unserer oben angeführten Mandantin gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 11.03.2016 als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gem § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Betreffend die Beschwerdegründe verweisen wir auf die Ausführungen in der Beschwerde unserer Mandantin.

In Ergänzung zu den bereits in der Bescheidbeschwerde ausgeführten Beschwerdegründen übermitteln wir Ihnen in der Beilage die Stellungnahme der Dermatologin unserer Mandantin, Frau Dr. Hautärztin, betreffend die medizinische Notwendigkeit der stationären Behandlung am Toten Meer. Da unsere Mandantin massiv an Psoriasis vulgaris leidet (welche bei unserer Mandantin aufgrund einer Vererbung sogar unheilbar ist) und die bisher gemäß dem beiliegenden Schreiben angeführten Therapien nur geringfügig erfolgreich waren, ist dieser Aufenthalt medizinisch zwingend notwendig um diese Krankheit zumindest zu lindern und daher für unsere Mandantin zwangsläufig erwachsen.

Unsere Mandantin hat daher aufgrund der oben erwähnten unheilbaren Krankheit ein Heilverfahren am Toten Meer im Dead Sea Medical Center durchgeführt. Dieses Center ist eine anerkannte Hautklinik. In dieser werden auch viele österreichische Patienten, die von der gleichen Krankheit betroffen sind, behandelt und deren Kosten werden sogar von diversen österreichischen Krankenversicherungsträgern übernommen.

Dieser Aufenthalt im Dead Sea Medical Center am Toten Meer wirkt sich für den Krankheitsverlauf unserer Mandantin nachweislich äußerst positiv aus, da sich ausschließlich deshalb das Hautbild unserer Mandantin wesentlich verbessert. Unsere Mandantin wird während dieses Zeitraumes von erfahrenen Ärzten medizinisch betreut (vgl. Beilage).

In der Beilage übermitteln wir Ihnen die Fotos aus dem Jahre 2010 und 2012 vor und nach dem Aufenthalt am Toten Meer. Aus diesen Fotos können Sie sehentlich den Erfolg des Kuraufenthaltes entnehmen.

Der Aufenthalt unserer Mandantin im Dead Sea Medical Center ist deshalb zwangsläufig erwachsen, da nur diese Behandlungen im Dead Sea Medical Center zur Linderung der Krankheit nachweislich beitragen und eine andere Behandlung keinen Erfolg verspricht.

Wir stellen gemäß § 272 (2) BAO den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat und den Antrag gemäß § 274 (1) BAO auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung...".

Beigelegt war ein undatiertes Schreiben der Dr. Hautärztin, mehrere (16) Fotos, sowie ein Schreiben vom 21.5.2016 des Dead Sea Medical Center.

Im Vorlagebericht vom 19.1.2017 beantragte das Finanzamt die Nichtanerkennung der Kurkosten für die zwei Reisen nach Jordanien und die Anerkennung von Fahrtkosten in Zusammenhang mit ärztlichen Behandlungen und führt dazu wie folgt aus:

"Die Fahrtkosten iZm ärztlichen Behandlungen (außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt) wurden rechnerisch nicht korrekt berücksichtigt. Die Bfin beantragte Fahrtkosten in Höhe von 471,09 €. In diesem waren auch Fahrtkosten zu den steuerlich nicht anerkannten Feldenkraisbehandlungen inkludiert. Im Einkommensteuerbescheid

2014 vom 11.3.2016 wurde einerseits ein Betrag von 471,09 € und zusätzlich ein Betrag von 415,36 € für die anteiligen Fahrtkosten zu den Feldenkraisbehandlungen nicht anerkannt. Es wird ersucht dies laut beigelegter Aufstellung zu berichtigen".

Aus dem Schreiben des Finanzamt vom 6.2.2019 geht folgendes hervor:

"Wie heute telefonisch besprochen wird seitens der Abgabenbehörde beantragt, den Einkommensteuerbescheid vom 11.3.2016 betreffend außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zugunsten der Beschwerdeführerin abzuändern und zwar unter KZ 476 sind statt bisher € 2.636,44 nunmehr € 3.480,89 anzuerkennen.

Hinsichtlich der Kosten im Zusammenhang mit den Aufenthalten in Jordanien wird der Antrag, diese nicht anzuerkennen, aufrechterhalten".

Der Bfin wurde folgender Vorhalt datiert vom 14.2.2019 übermittelt:

"1. Hinsichtlich des Streitpunktes - Kosten für zwei Reisen nach Jordanien im Gesamtumfang von 5.956 € als außergewöhnliche Belastungen werden sie ersucht Unterlagen über die Formen der erfolgten Behandlungen und ärztlichen Untersuchungen (Einleitungs- und Schlussuntersuchungen), sowie Bestätigungen über die stattgefundenen kurgemäß geregelten Tagesabläufe (im Detail), und die vor Antritt der beiden Kuraufenthalte ausgestellten ärztlichen Zeugnisse/Atteste sowie sonstige Beweise über die Heilerfolge zu übermitteln.

Das Schreiben samt Sachverständigengutachten betreffend ihrer 60%igen Behinderung des Sozialministeriums wäre nachzureichen.

Weiters ist bekanntzugeben aus welchen Gründen die Krankenversicherung keinen Kostenersatz für diese Reisen leistet. Bitte übermitteln Sie die gesamte Korrespondenz mit der Versicherung.

2. Ergänzend wird mitgeteilt, dass laut Antrag des Finanzamtes im Ihnen übermittelten Vorlagebericht vom 19.1.2017 und laut Schreiben vom 6.2.2019 statt 2.636,44 € (laut Einkommensteuerbescheid vom 11.3.2016) 3.480,89 € zu berücksichtigen sind. Diese Differenz resultiert aus der Nichtberücksichtigung von Fahrtkosten iZm ärztlichen Behandlungen (siehe Beilage 1 und 2). Diesbezüglich erfolgt eine Abänderung zu ihren Gunsten".

In Beantwortung des Vorhalts vom 14.2.2019 durch die steuerliche Vertretung wurden die angeforderten Unterlagen samt Schreiben der Mandantin vom 26.2.2019 und Beilagen zur Verfügung übermittelt. Darüberhinaus wurde der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung zurückgezogen.

Aus dem Schreiben vom 26.2.2019 der Bfin geht folgendes hervor:

"... Einige Notizen zu den Unterlagen:

Im Jahr 2017 (und seither jährlich) habe ich einen Antrag auf Kur am Toten Meer bei der PVA eingereicht, denn erst seit 04/2016 (nach Rückkehr von der Kur am Toten Meer 2016) habe ich die Mitteilung bekommen, dass ich einen Antrag bei der PVA und ein

ablehnendes Schreiben dem Finanzamt vorlegen muss, damit die Kur am Toten Meer geltend gemacht werden kann. Ebenso liegt ein ablehnendes Schreiben von der PVA vom 26.1.2017 bei.

In der Anlage sind dermatologische Befunde von meiner Hausärztin aus den Jahren 2013, 2017 und 2018 in welchen meine dermatologische Situation beschrieben wird. Ein allgemeiner Befund meiner Dermatologin hat kein Datum. Ich werde aber nachfragen, wann dieser Befund entstanden ist. Dieses Schreiben wird sicherlich im Computer der Dermatologie zu finden sein.

Im Schreiben vom Bundessozialamt finden sie die Aufschlüsselung des Grades der Behinderung. Wobei unter Punkt 2 die chronische Niereninsuffizienz angesprochen wird, die als Ursache ebenso die Psoriasis hat- es wird von den Nephrologen eine psoriatische Nephropathie angenommen.

Punkt 3 ist die Gelenkbeteiligung bei Psoriasis gemeint.

Punkt 4 die Depression, die die Folge der belastenden Erkrankung ist.

Desweiteren habe ich wie besprochen, die WGKK angerufen um eine schriftliche Stellungnahme zu bekommen, warum keine Kuraufenthalte am Toten Meer mehr bewilligt werden. Frau R. (WGKK) hat mir gesagt, ich gehöre nicht zum Kreis der Versicherten, weil ich in Pension bin. Somit kann ich keine schriftliche Stellungnahme diesbezüglich bekommen. Außerdem würde die WGKK sowieso solche Stellungnahmen nicht schreiben. Ich müsse mich an die PVA wenden. Herr B. von der PVA sagte mir, sie würden keinerlei schriftliche Bestätigungen diesbezüglich aussenden. Sie würden täglich mit so vielen Anträgen überschüttet, dass sie sich um solche Kleinigkeiten nicht kümmern können.....

Anlagen

- Antrag auf Rehabilitations-Kur- bzw. Erholungsaufenthalt an PVA für das Tote Meer vom 17.1.2017
- Ablehnendes Schreiben der PVA vom 26.1.2017
- Schreiben von Frau Dr. Hautärztin, Fachärztin für Haut- und Geschlechtskrankheiten vom 25.7.2013
- Ärztlicher Befundbericht von Frau Dr. Hautärztin, Fachärztin für Haut- und Geschlechtskrankheiten vom 23.1.2017;
- Ärztlicher Befundbericht von Frau Dr. Hautärztin, Fachärztin für Haut- und Geschlechtskrankheiten vom 29.10.2018,
- Ärztlicher Befundbericht von Frau Dr. Hautärztin, Fachärztin für Haut- und Geschlechtskrankheiten ohne Datum
- Bundessozialamt vom 10.4.2008
- Abschlussbericht vom ärztlichen Leiter und Facharzt für Dermatologie und Venerologie des Dead Sea Medical Center vom 18.4.2014 und vom 20.11.2014
- Schreiben über Dr. BI und die Hautklinik am Toten Meer
- Medizinische Betreuung am Toten Meer
- Darstellung des Dead Sea Medical Centers am Toten Meer in Jordanien -Heilverfahren.

II. Festgestellter Sachverhalt:

Die Bfin ist Pensionistin. Sie leidet unter Psoriasis vulgaris. Laut Bundessozialamt liegt eine Behinderung von 60% bei der Bfin vor. Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2014 beantragte Sie die Kosten für zwei Reisen nach Jordanien (einmal für 4 Wochen und einmal für 2 Wochen) als außergewöhnliche Belastungen -unter dem Titel Jordanien Kur Psoriasis- in Höhe von insgesamt 5.956 € zu berücksichtigen.

Laut vorliegenden Reiserechnungen vom 15.10.2014 und 21.2.2014 handelt es sich bei den Kosten von 5.956 € um Transfer-, Flug- und Aufenthaltskosten im Dead Sea Spa Hotel im Einbettzimmer mit Halbpension einmal inkl Kurbehandlung bzw einmal inkl Kurapauschale sowie den Fahrtkosten mit dem Taxi zum und vom Flughafen, Kosten für Visum und für Versicherung.

III. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus den vom Finanzamt übermittelten Akt sowie aus den im Ermittlungsverfahren beim Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen (Punkt I).

IV. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein.

Sie muss zwangsläufig erwachsen.

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein. Gemäß Abs. 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden: [...]

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) [...].

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung

auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

§ 35 Abs. 5 EStG lautet:

Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte Verordnung des Bundesminister für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, bGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998, bzw BGBl. II Nr. 430/2010 ordnet - auszugsweise - Folgendes an:

[...]

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

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* ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Falle 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 (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; 28.10.2004, 2001/15/0164). Sind diese Voraussetzungen gegeben, so können -soweit Angemessenheit vorliegt - entsprechende Kurkosten (für Aufenthalt, Fahrtkosten, Kosten für die medizinische Betreuung) abgezogen werden. Nicht anerkannt werden können Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (vgl. VwGH 10.7.1959, 817/57; VwGH 4.10.1977, 2755/76).

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 dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist 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 (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, m.w.N.).

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0109).

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, 2018, § 34 Rz 90) kann von einem kurgemäß 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 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.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 28.10.2004, ZI.2001/15/0164, für die Berücksichtigung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung nicht als ausreichend erachtet, dass die bei Kuraufenthalten angebotenen Therapien vom Hausarzt "erbeten" und auf einfachen Rezeptblättern "verschrieben" wurden. Dies insbesondere, als hier definitiv keine Verordnung eines Kuraufenthaltes erfolgte. Bewilligungen der Sozialversicherungsanstalt zu den Kuraufenthalten lagen nicht vor, ebenso wenig wurde ein Kostenersatz geleistet.

Ebenso wird es für die Berücksichtigung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung nicht als ausreichend erachtet, dass der Hausarzt einen Kuraufenthalt "vorschlägt", so keine Verordnung des Kuraufenthaltes vorlag (VwGH 22.2.2001, ZI. 98/15/0123).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Auch wenn im Gegenstandsfall die Schwere der Erkrankung und die daraus resultierenden Folgeerkrankungen unbestritten sein mögen, legt der Verwaltungsgerichtshof an die Anerkennung von Kurkosten einen strengen Maßstab an. Ein bloß mittelbarer ärztlicher Ordnungszusammenhang reicht nicht aus (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136).

Dass seitens des Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung keine Zuschüsse zu den Aufenthalten der Bfin geleistet wurden ist unstrittig. Laut Bfin wurden die Anträge für Kuraufenthalte abgelehnt.

Aus den von der Bfin vorgelegten Unterlagen geht eine ärztlich bestätigte Notwendigkeit und die Dauer für die beiden unternommen Reisen nach Jordanien oder eine dafür übernommene Kostentragung durch den Sozialversicherungsträger nicht hervor.

Die bloß allgemein gehaltenen ärztlichen Empfehlungen im Bericht der Hautärztin vom 25.7.2013 ersetzen einen solchen Nachweis (vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis betreffend den konkret durchzuführenden Kuraufenthalt einschließlich der dabei zu absolvierenden Heilbehandlungen) nicht. Auch die ärztlichen Befundberichte vom 23.1.2017, und 29.10.2018 sowie der undatierte allgemeine Befundbericht, wobei die stationäre Behandlung am Toten Meer von dermatologischer Seite empfohlen wird, verhelfen der Beschwerde somit für das Jahr 2014 nicht zum Erfolg. Zu erwähnen ist auch, dass ein Aufenthalt zwei Wochen und der zweite vier Wochen gedauert hat, wobei die unterschiedliche Dauer nicht nachvollziehbar ist. Konkrete Ausführungen dazu gibt es nicht.

Dass die beiden Aufenthalte in Jordanien den Gesamtcharakter eines Kuraufenthaltes haben mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist aus den beiden Berichten des Dead Sea Medical Center vom 18.4.2014 und vom 20.11.2014 nicht zu entnehmen. Bestätigt wurde lediglich die Behandlung *"Tägliche Sonnenexposition in steigender Dosierung und Totes Meer Wasserbäder. Zum Abschuppen wurde pure Vaseline und Feuchtigkeitscreme für den Körper und Oliven Öl für die Kopfhaut gegeben. Ebenfalls war pflanzliches Öl verwendet worden. Verordnet wurden Öl-Kopfmassagen"*.

Die Anzahl und Dauer der während der Aufenthalte in Anspruch genommenen medizinischen und kurmäßigen Behandlungen bzw. Therapieeinheiten sind nicht bekannt. Es fehlen für beide Kuraufenthalte die konkreten nachweislich kurgemäß geregelten Tagespläne, dem die zeitliche Lage der einzelnen Leistungen zu entnehmen sind. Es ist nicht einmal bekannt, ob und wieviele Öl-Kopfmassagen stattgefunden haben. Wenn man nun berücksichtigt, dass für die Nachbehandlung von seiten des Dead sea medical center lediglich "1-3 mal pro Woche ein Ölbad oder eine Öldusche von 5-10 Min, danach Pflege der Haut mit einer Fett- oder Feuchtigkeitscreme und bei Bedarf 2x pro Woche massieren der Kopfhaut mit pflanzlichem Öl, pure Vaseline für den Körper" empfohlen wird, dann kann bei einem solchen "Behandlungsaufwand" nicht von einem kurmäßig geregelten Tagesablauf gesprochen werden.

Eine kurmäßig geregelte Tagesgestaltung liegt etwa nicht vor, wenn täglich nur ein bis zwei fünfzehnminütige Behandlungen erfolgen (UFS Feldkirch 11.10.2011, RV/0386-F/10).

Der Nachweis, nämlich der einer kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, wurde trotz schriftlicher Aufforderung nicht erbracht und kann durch die Reiserechnungslegung des Reisebüros mit dem Hinweis "Kurpauschale bzw Kuraufenthalt", nicht ersetzt werden. Außerdem wurden von der Bfin keine Unterlagen über konkrete kurtypische Behandlungs-, und Therapieleistungen zum Nachweis am ausländischen Aufenthaltsort in Jordanien vorgelegt.

Da die Anträge für eine Kur von der zuständigen Versicherung nicht bewilligt wurden, wurden die Kosten des Aufenthaltes von der Bfin selbst übernommen. Angemerkt wird in diesem Zusammenhang noch, dass die Pensionsversicherungsanstalt einem Heilverfahrensantrag vom 17.1.2017 aufgrund der medizinischen Unterlagen mit Schreiben vom 26.1.2017 abgelehnt hat.

Da die vorgelegten Unterlagen im Zusammenhalt mit dem Vorbringen der Bfin nicht erkennen lassen, dass die an die Anerkennung der Abzugsfähigkeit von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung anzulegenden strengen Kriterien im oben angeführten Sinn erfüllt worden sind, hat die Abgabenbehörde den beantragten Kostenabzug zu Recht versagt. Auf das Vorliegen der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit war aus den hier angeführten Gründen nicht mehr einzugehen.

Die Kosten für die beiden Reisen nach Jordanien waren somit nicht anzuerkennen.

Durch den Antrag des Finanzamtes und damit die verbundene Anerkennung von Fahrtkosten iZm ärztlichen Behandlungen sind die außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von 3.480,89 € (anstatt von 2.636,44 €) bescheidmäßig zu berücksichtigen. Es gibt keine Gründe diese Fahrtkosten nicht anzuerkennen.

Aufgrund obiger Ausführungen wird die Einkommensteuer für 2014 wie folgt festgesetzt:

Gesamtbetrag der Einkünfte	25.585,02€
lt Bescheid vom 11.3.2016	
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben)	- 681,18 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z.7 EStG 1988	- 100,00 €
Kirchenbeitrag	- 150,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§34 (4) EStG 1988)	-3.224,52€
Selbstbehalt	2.536,94 €
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	-294,00 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außer gewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	-612,00 €

Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen lt BFG	-3.480,89€
Einkommen	19.579,37 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
$(19.579,37 - 11.000) \times 5.110 / 14.000,00$	3.131,47 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.131,47 €
Pensionistenabsetzbetrag	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.131,47 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 3.637,99	218,28 €
Einkommensteuer	3.349,75 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 653,11 €
Festgesetzte Einkommensteuer	2.696,64 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage ist durch die dargelegte Rechtsprechung hinlänglich geklärt. Es kommt ihr keine über den Einzelfall hinausgehende, grundsätzliche Bedeutung zu. Feststellungen auf Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind einer Revision nicht zugänglich.

Linz, am 12. März 2019

