

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. September 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8. August 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 anerkannte das Finanzamt u.a. die beantragten Kurkosten des Beschwerdeführers (Bf.) mit folgender Begründung nicht:

„Als zusätzliche Kosten aus der Behinderung sind nur solche Krankheitskosten absetzbar, die im direkten Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Die beantragten Ausgaben für Hustensaft, Nasensprays, Heidelbeeren-Prod., Ingwer-Prod., Imodium, Hühneraugenpflaster etc. stehen nicht mit der Behinderung im Zusammenhang und konnten daher nicht anerkannt werden.

Aufwendungen für eine Kurreise sind nur dann als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt mit kurmäßig gestalteter Tages- und Freizeitgestaltung und ärztlicher Kontrolle am Kurort ist und wenn sie zur Heilung oder Linderung einer Krankheit notwendig ist, was anhand eines vor Kurantritt ausgestellten ärztlichen Zeugnisses nachzuweisen ist. Mangels dieses Nachweises konnten die Kurkosten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.“

Die dagegen eingebrachte Beschwerde wurde wie folgt begründet:

*„Die Kurkosten stehen in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung. Die Heilverfahren wurden sowohl vom Internisten Dr. ****, als auch von der Fachärztin für Lungenkrankheiten Dr. **** am 26.3.2013 (10 Therapien im Klimaheilstollen!) (lt.Beilage) für 3 Wochen in Bad Bleiberg verordnet.*

*Ein weiterer ärztlicher Befundbericht von Fr. Dr. **** und Herrn Dr. **** lagen ebenfalls dem Antrag bei. Sie finden diese nochmals in Kopie beigelegt. Es wurden also alle Kriterien für die Anerkennung der ärztlich als notwendig diagnostizierten Gesundheitsmaßnahmen erfüllt.*

Der Kuraufenthalt selbst war durch kurmäßig gestaltete Tagesabläufe (Therapiepläne) und mehrmalige ärztliche Kontrolluntersuchungen gekennzeichnet und zur Linderung unserer Leiden absolut notwendig.

Zum Behandlungsort selbst:

Das Kurzentrum in Bad Bleiberg ist gerade mir die genannten Leidensformen durch seine österreichweit anerkannten Therapierungsmöglichkeiten (Kältetherapien, Heilklimastollen) prädestiniert.

Die Heilverfahren waren mir uns beide auch deshalb dringend notwendig, da infolge zunehmend großer Schmerzen dieser Kuraufenthalt die einzige Möglichkeit einer Linderung war. Der Grad meiner Behinderung beträgt 70%, der meiner Frau 60%.

Infolge neuer Verschlechterungen unserer Gesundheit (z.B. Operationen) ist ein Antrag auf Anhebung des Behinderungsgrades an das Bundes-Sozialamt ins Auge gefasst.

Im Steuerbuch 2013 sind ebenfalls auf Seite 87 unter dem Titel „Heilbehandlungen“ die Kosten für Kur und Therapie als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung durch den Selbstbehalt angeführt.

Ich lege nochmals eine Aufstellung über die von Ihrem Amt nicht anerkannten Kosten bei.“

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde folgendermaßen begründet:

„Auf die Bescheidbegründung des Jahres 2012 sowie die Entscheidung des Unabhängigen Senates vom 20.9.2013 das Jahr 2012 betreffend wird hingewiesen.

Da Sie keinen Antrag auf sofortige Vorlage Ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt haben, ergeht diese Beschwerdevorentscheidung in Ansehung der zwingenden gesetzlichen Anordnung des [§ 262 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#)“

Der dagegen eingebrachte Vorlageantrag wurde wie folgt begründet:

„Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit unseres Kuraufenthaltes haben wir 3 ärztliche Zeugnisse, die vor Kurantritt ausgestellt worden sind, aus welchen die Notwendigkeit und Dauer (3 Wochen) der Kur sowie das Reiseziel ersichtlich sind.

Einzelne Behandlungen wären nicht ambulant durchzuführen gewesen (z.B. Heilklimastollen). Außerdem wäre es nicht zumutbar, von Bleiberg täglich nach Hause zu fahren. Auf die Bescheidbegründung des Jahres 2012 sowie die Entscheidung des Unabhängigen Senates vom 20.9.2013 das Jahr 2012 betreffend wurde hingewiesen. Wir haben alle Kriterien, die damals leider nicht zur Gänze erfüllt wurden, jetzt erfüllt. Es handelte sich bei unseren Heilbehandlungen um einen kurmäßig geregelten Tagesablauf in einem Kurzentrum in klassischem Sinn.

Es ist für mich unverständlich, warum man Menschen mit Behinderung (70% bzw. 60% für meine Gattin) solche Schwierigkeiten bereitet. Eine Kur ist keine Erholung. Die Erholung kommt erst dann zu Hause. Das tägliche Leben ist ohnehin Für Behinderte nicht leicht.

Ich beantrage die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem meinem Berufungsvorbringen Rechnung getragen wird.“

Das Bundesfinanzgericht richtete am 4.12.2020 folgenden Vorhalt an den Bf.:

„In Ihrer Beschwerdesache werden Sie ersucht, nachstehende Fragen innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Ein Steuerpflichtiger, der die Ausgaben für eine Kur als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, hat nach der Rechtsprechung durch geeignete Unterlagen zu belegen, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter einen Kuraufenthalt - mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung - und nicht bloß einen Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, darstellt. In diesem Zusammenhang werden Sie aufgefordert, nachzuweisen, dass Sie sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und Ihre Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet war.

Dazu können ein vom Kurarzt erstellter ärztlicher Bericht, eine Therapieaufstellung, Therapiekarte oder ein detaillierter Therapieplan, aus dem sämtliche Heilbehandlungen ersichtlich sind, vorgelegt werden.

Der beantragte „Kuraufenthalt“ für Ihre Ehegattin kann mangels einer ärztlichen Verordnung nicht anerkannt werden.“

Der Vorhalt wurde bis dato nicht beantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist die Berücksichtigung von Kosten für einen Kuraufenthalt des Bf. in Bad Bleiberg (21 Tage) in Höhe von 1.908,17 Euro und Kosten für einen „Kuraufenthalt“ der Ehegattin des Bf. in Höhe von 1.744,14 Euro als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt.

„Kuraufenthalt“ des Bf.

Bezüglich des Bf. wurde ein ärztlicher Befundbericht eines Facharztes für Innere Medizin vom 14.3.2013 vorgelegt, in dem aufgrund des Gesundheitszustands des Bf. ein Rheumaheilverfahren in Bad Bleiberg mit Behandlungen in der Kältekammer empfohlen wurde, die besonders positiv bei entzündlichen Gelenkserkrankungen wirken und sich bei dem Patienten auch schon erfolgreich bewährt hätten. Um die Kostenübernahme im Namen des Patienten wurde daher ersucht. Weiters wurde eine „internistische Stellungnahme“ eines anderen Facharztes für Innere Medizin vom 30.9.2013 vorgelegt, wonach „auf Grund der angeführten Diagnosen von internistischer Seite ein Kuraufenthalt anzustreben sei - Zeitdauer 3 Wochen - Kurort: Bad Bleiberg“.

„Kuraufenthalt“ der Ehefrau des Bf.

Bezüglich der Notwendigkeit der für die Ehegattin des Bf., Frau E., beantragten Kosten für „Kuraufenthalt“ in Höhe von Euro 1.634,31 wurde lediglich ein ärztlicher Befundbericht einer Fachärztin für Orthopädie vorgelegt, in dem einzelne Therapien (z.B. Kälteanwendungen, Massagen, Schlamm packungen etc.) empfohlen wurden. Dies ist jedoch keine ärztliche Verordnung eines Kuraufenthalts.

2. Beweiswürdigung

Betreffend „Kuraufenthalt“ des Bf.:

Die vorgelegten ärztlichen Bestätigungen wurden - im Gegensatz zu dem Sachverhalt betreffend das Vorjahr, auf den sich die Abgabenbehörde in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung und im Vorlagebericht bezog - vor Antritt des Kuraufenthalts ausgestellt und enthalten sowohl die Kurdauer als auch den Kurort. Trotzdem sind diese Bestätigungen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht ausreichend, um nachzuweisen, dass der gegenständliche Aufenthalt ein Kuraufenthalt war, weil nicht nachgewiesen wurde, dass der strittige Aufenthalt in Bad Bleiberg seinem Gesamtcharakter nach ein Kuraufenthalt mit kurmäßig gestalteter Tages- und Freizeitgestaltung und ärztlicher Kontrolle am Kurort war.

Betreffend „Kuraufenthalt“ der Ehefrau des Bf.:

Da für den „Kuraufenthalt“ der Ehegattin des Bf. weder eine ärztliche Verordnung vorgelegt wurde, noch ein Ersatz von einem Sozialversicherungsträger geleistet wurde, waren diese Aufwendungen schon aus diesem Grund nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Angemerkt wird, dass es keineswegs in Zweifel gezogen wird, dass die Aufenthalte und die konsumierten Anwendungen dem Gesundheitszustand des Bf. bzw. seiner Gattin grundsätzlich jeweils zuträglich waren. Allerdings reicht der Umstand, dass die Aufenthalte der Gesundheit förderlich waren, für die Anerkennung als Kuraufenthalt im oben dargestellten Sinn nicht aus (VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#)).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß [§ 279 Abs. 1 BAO](#) (Bundesabgabenordnung in der maßgebenden Fassung) ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#), BGBl. Nr. 400/1988, sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Außergewöhnlich ist die Belastung gemäß [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#) dann, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Strittig ist, ob der vom Bf. als „Kurkosten“ geltend gemachte Betrag als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig ist.

Kurkosten können als außergewöhnliche Belastung im Sinne der angeführten gesetzlichen Bestimmung anerkannt werden, wenn der Kuraufenthalt

- in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen erforderlich ist und

ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet (*Doralt*, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 78 zu § 34, Stichwort "Kurkosten"; VwGH 25.4.2002, [2000/15/0139](#)).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt also zu einer außergewöhnlichen Belastung. Erforderlich ist ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (vgl. VwGH 24.9.2008, [2006/15/0120](#)). Die Reise muss zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein; eine andere Behandlung darf keinen bzw. kaum einen Erfolg versprechen. An den - vom Steuerpflichtigen zur 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. VwGH 4.9.2014, [2012/15/0136](#); VwGH 22.2.2001, [98/15/0123](#); 28.10.2004, [2001/15/0164](#)).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes (einer Kurreise) daher vor allem das Vorliegen zweier wesentlicher Beweismittel unerlässlich (vgl. VwGH 24.09.2008, [2006/15/0120](#), VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#)): Zunächst ist ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (ärztlich verordnete Heilverfahren an einem bestimmten Kurort). 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 (vgl. VwGH 25.04.2002, [2000/15/0139](#)). Ein bloß mittelbarer ärztlicher Ordnungszusammenhang reicht nicht aus (vgl. *Jakom/Peyerl*, EStG, 2019, § 34 Rz 90). Des Weiteren ist wesentlich, 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. VwGH 28.10.2004, [2001/15/0164](#); VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#)).

Ärztliche Anordnungen, die die Notwendigkeit eines Kuraufenthaltes der Gattin des Bf. in Bad Bleiberg belegen, liegen nicht vor. Dass ihr Aufenthalt gerade im Kurort Bad Bleiberg aus triftigen medizinischen Gründen erforderlich gewesen war, zeigt der Bf. nicht auf. Dass der Aufenthalt der Gesundheit der Ehegattin des Bf. förderlich gewesen ist, vermag nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch keine Zwangsläufigkeit der daraus erwachsenen Aufwendungen (Hotelkosten) zu begründen.

Entsprechend der dargestellten Rechtslage können die vom Bf. für seine Ehegattin geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 1.744,14 Euro im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes es zu stellen sind, nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Zusammenfassend ergibt die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes, dass die Nichtanerkennung der vom Bf. geltend gemachten Aufenthaltskosten im Zusammenhang mit einem "Kuraufenthalt" seiner Ehegattin durch die belangte Behörde zu Recht erfolgt ist.

Der Bf. hat zwar die genannten ärztlichen Bestätigungen vorgelegt. Zusätzlich zu den vorstehend angeführten Voraussetzungen hätte der Bf., der die Ausgaben für eine Kur als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, aber auch durch geeignete Unterlagen zu belegen, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter einen Kuraufenthalt – mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung – und nicht bloß einen Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, darstellt. In diesem Zusammenhang müsste der Bf. nachweisen, dass er sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und seine Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet war.

Aus den vorgelegten Belegen kann dies nicht als erwiesen angenommen werden. Weder wurde ein vom Kurarzt erstellter ärztlicher Bericht, noch eine Therapieaufstellung, Therapiekarte oder ein detaillierter Therapieplan, aus dem sämtliche Heilbehandlungen des Bf. und seiner Ehefrau ersichtlich sind, vorgelegt.

Es wird keineswegs in Zweifel gezogen, dass die Aufenthalte und die konsumierten Anwendungen dem Gesundheitszustand des Bf. und seiner Ehefrau grundsätzlich jeweils zuträglich waren. Allerdings reicht der Umstand, dass die Aufenthalte der Gesundheit förderlich waren, für die Anerkennung als Kuraufenthalt im oben dargestellten Sinn nicht aus (VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#)).

Auf Grund dieser Erwägungen gelangt das BFG im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes zu stellen sind, zur Ansicht, dass die Zwangsläufigkeit im streitgegenständlichen Fall nicht als erwiesen angenommen werden kann, und daher die Kosten für den Aufenthalt in Bad Bleiberg nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten eindeutigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 26. Jänner 2021