

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - wie in der Beschwerdeverentscheidung vom 5. November 2019 - abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdeverentscheidung 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

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Pensionist und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 brachte er eine Beschwerde mit folgender Begründung ein:

„Ich erhebe Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2018 vom 24. Juli 2019, weil ich vergessen habe, außergewöhnliche Belastungen zu beantragen

- *Pauschalbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastung wegen eigener Behinderung in Höhe von 2.280,-*

- *Rehab- bzw. Kurkosten von Optimamed in Kittsee in Höhe von 2.713,50*

Deshalb ersuche ich Sie um nachträgliche Berücksichtigung der beiden Beträge und um Korrektur des ESt-Bescheides u 2018 und um Gutschrift der Einkommenssteuer

Beilagen: Kopie vom Zulassungsschein vom Auto, Rechnungskopie Optimamed“.

Das Finanzamt erließ daraufhin eine teilweise stattgebende Beschwerdeentscheidung mit im Wesentlichen folgender Begründung:

„Da betreffend der beantragten Kurkosten (2.713,50 Euro) nur eine Ablehnung auf Bewilligung eines Kurantrages der PVA aus dem Jahr 2016 vorgelegt wurde, konnten die Kurkosten mangels einer ärztlichen Verordnung nicht anerkannt werden.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 2.254,11 Euro....“.

Dagegen brachte der Bf. einen Vorlageantrag mit folgender Begründung ein:

„Ich verfüge über einen Behindertenausweis mit einem Behinderungsgrad von 60 %. Eine Kopie dieses Ausweises habe ich bei meinem ursprünglichen Antrag beigelegt.

Von ärztlicher Seite wurde mir eine Rehabilitation verordnet, die aufgrund meines Schlaganfalles ärztlich indiziert ist.

Leider wurde der Rehab-Aufenthalt am 28. Mai durch die WA abgelehnt. Siehe beiliegendes Schreiben der PVA. Deshalb habe ich auf eigene Kosten eine Behandlung im Rehabilitations-Zentrum Optimamed in Kittsee in der neurologischen Rehabilitation, angetreten, wodurch mir ein außergewöhnlicher Aufwand in Höhe 2.713,50 entstanden ist.

In meiner eingereichten Abgabenerklärung wurden diese Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht, jedoch im angefochtenen Bescheid nicht anerkannt.

Als Begründung wurde von Seiten der Finanzbehörde angeführt, dass keine ärztliche Verordnung vorläge.

Dies ist unzutreffend, weil es eine ärztliche Verordnung gab und die PVA die Bezahlung der Rehab ablehnte. Siehe Beilage „Ablehnung Heilverfahrens Antrag vom 15.5.2018 der PVA“

Im Sinne der Ausführungen stelle ich den Antrag, den angeführten ESt-Bescheid vom 5. Nov. 2019 abzuändern und die mir erwachsenen Kosten für den Kuraufenthalt in Höhe von € 2.713,50 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen bzw. anzuerkennen.

*PS: Im Steuerhandbuch des Bundesministeriums für Finanzen ist folgendes nachzulesen:
Heilbehandlung: Im Falle einer Behinderung können auch die Kosten einer Heilbehandlung im Zusammenhang mit der Behinderung zusätzlich zum Pauschalbetrag und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt berücksichtigt werden. Als Kosten für die Heilbehandlung gelten: Arzt- und Spitalkosten, Kur- und Therapiekosten und Kosten für Medikamente, die im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.“*

Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:

Sachverhalt:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der vom Beschwerdeführer im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte) als „Rehab- bzw. Kurkosten von Optimamed in Kittsee“ bezeichneter Aufwand geltend gemachte Betrag von € 2.713,50 als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig ist.

Beweiswürdigung

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes daher vor allem das Vorliegen folgender zweier wesentlicher Beweismittel unerlässlich (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, mwN):

1) Zunächst ist ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es 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 (VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139).

Vom Bf. ist im gegenständlichen Fall zwar eine ärztliche Bestätigung beigebracht worden. Diese war aber nicht vor Antritt des Rehabilitations- bzw. Kuraufenthaltes des Bf. ausgestellt worden. Insgesamt konnte daher die vom Bf. vorgelegte ärztliche Bestätigung nicht als taugliches Beweismittel, das den oben dargelegten vom Verwaltungsgerichtshof definierten Anforderungen entsprochen hätte, qualifiziert werden.

Der Bf. erhielt auch keinen Zuschuss durch einen Träger der gesetzlichen Sozialversicherung, der - da allgemein davon auszugehen ist, dass ein solcher ohnehin nur bei Vorliegen eines entsprechenden ärztlichen Gutachtens gewährt wird - die Vorlage eines solchen ärztlichen Zeugnisses ersetzen hätte können.

2) Zusätzlich zu dem unter Punkt 1 beschriebenen Beweismittel hat jener Steuerpflichtige, der die Aufwendungen für eine Kur als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, durch geeignete Unterlagen zu belegen, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter einen Kuraufenthalt - d.h. einen solchen mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung- und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, darstellt.

In diesem Zusammenhang hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass er sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und seine Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet hat.

In seinem Erkenntnis vom 25.4.2002, 2000/15/0139, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass weder eine Beschreibung des Ablaufes eines Kurtages noch die Bestätigung des Direktors des Beherbergungsbetriebes, dass tägliche Schwimm- und Bewegungstherapien im Schwefel-Thermalbecken im Hotelpreis inbegriffen seien, einen entsprechenden Nachweis darstellten.

Auf der vom Bf. vorgelegten Rechnung scheinen keinerlei durchgeführte Therapien auf.

Zu einem kurmäßig geregelten Tagesablauf gehört aber überdies vor allem eine laufende ärztliche Kontrolle am Kurort (siehe auch UFS 12.11.2003, RV/0238-G/02). Der vorgelegten Rechnung ist eine solche nicht zu entnehmen und wurde auch nicht im Verfahren behauptet.

Auf Grund obiger Erwägungen vermochte das Bundesfinanzgericht den vom Bf. vorgelegten Beweismitteln, im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kur- bzw. Rehabilitationsaufenthaltes zu stellen sind, nicht jene Beweiskraft zuzubilligen, die die Anerkennung des Aufenthaltes als außergewöhnliche Belastung erlaubt hätte.

Rechtliche Beurteilung:

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

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
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.

Alle vorstehenden Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein.

Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (VwGH 1.9.2015, [2012/15/0117](#); 4.9.2014, [2012/15/0136](#); 26.5.2010, [2007/13/0051](#)).

Bei durch Krankheit verursachten Aufwendungen ist es zu deren Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erforderlich, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (Fuchs in Doralt et al, EStG19, § 34 Tz 38/2). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, nur dann als zwangsläufig erwachsen zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (VwGH 4.3.1986, [85/14/0149](#); 13.5.1986, [85/14/0181](#); 10.2.2016, [2013/15/0254](#)).

Die Zwangsläufigkeit des Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen. Bei Kosten, die lediglich der Förderung des individuellen Wohlbefindens der Steuerpflichtigen dienen oder die aus bloßen Wünschen, Befürchtungen oder Standesrücksichtender Betroffenen resultieren, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes die Zwangsläufigkeit zu verneinen (VwGH 11.2.2016, [2013/13/0064](#)). Triftige medizinische Gründe müssen in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kostenverbundene medizinische Betreuung eintreten würden (VwGH 13.5.1986, [85/14/0181](#)). Die Beweislast hierfür trägt stets der Steuerpflichtige (vgl. VwGH 13.5.1986, [85/14/0181](#), VwGH 19.2.1992, [87/14/0116](#) und Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, Anhang II - ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Rz 35).

Gemäß [§ 300 ASVG](#) treffen die Pensionsversicherungsträger Vorsorge für die Rehabilitation ihrer Versicherten. Die Rehabilitation umfasst neben anderen auch medizinische Maßnahmen, die nach Möglichkeit dem Ziel dienen, die Erwerbsfähigkeit in Bezug auf die bisher ausgeübte Tätigkeit wiederherzustellen.

Zur Erreichung dieser Ziele dienen medizinische Maßnahmen nach Maßgabe des [§ 302 ASVG](#), nämlich

1. die Unterbringung in Krankenanstalten, die vorwiegend der Rehabilitation dienen;
- 1a. Maßnahmen der ambulanten Rehabilitation einschließlich der Telerehabilitation;

1b. Maßnahmen der medizinisch-berufsorientierten Rehabilitation;

2. die Gewährung von Körperersatzstücken, orthopädischen Behelfen und anderen Hilfsmitteln einschließlich der notwendigen Änderung, Instandsetzung und Ersatzbeschaffung sowie der Ausbildung im Gebrauch der Hilfsmittel in sinngemäßer Anwendung des § 202;

3. die Gewährung ärztlicher Hilfe sowie die Versorgung mit Heilmitteln und Heilbehelfen, wenn diese Leistungen unmittelbar im Anschluss an eine oder im Zusammenhang mit einer der in Z 1 bis 2 genannten Maßnahmen erforderlich sind.

Bei der medizinischen Rehabilitation geht es also darum, durch Unfälle oder Krankheiten verloren gegangene Fähigkeiten wiederherzustellen. Ziel der medizinischen Rehabilitation ist es, die Patientin/den Patienten dabei zu unterstützen, wieder am Erwerbs- und Alltagsleben teilzunehmen. Finanziert werden Maßnahmen zur Rehabilitation durch das Sozialministeriumsservice, die Unfall-, die Pensions- und die Krankenversicherung(www.gesundheit.gv.at).

Für den strittigen Rehabilitationsaufenthalt des Bf. gelten die folgenden Ausführungen, die in Judikatur und Literatur zu Kurkosten ergangen sind:

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. Der Begriff "Kur" erfordert vielmehr ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren.

Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, wobei an den Nachweis des Vorliegens der Zwangsläufigkeit wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraftdienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (VwGH 22.2.2001, [98/15/0123](#); 28.10.2004, [2001/15/0164](#)).

Kosten der Heilbehandlung können zwar nach den oben zitierten Rechtsgrundlagen grundsätzlich – im Falle einer Behinderung auch ohne Abzug eines Selbstbehaltes – eine

außergewöhnliche Belastung darstellen, allerdings führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#)).

Der VwGH hat in diesem Zusammenhang betreffend Kuraufenthalte weiters ausgesprochen, dass zum Nachweis der Zwangsläufigkeit die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens erforderlich ist, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, weil zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 22. 12. 2004, [2001/15/0116](#); dem folgend Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG11 § 34, Tz 78, Stichwort "Kurkosten"; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, 16. Erg-Lief, § 34 Anm 78; Jakom/Baldauf, EStG8, § 34 Rz 90, Stichwort "Kurreise" bzw Endfellner, Krankheit und Behinderung im Einkommensteuerrecht [Wien 2012], 128 f ; vgl grundsätzlich gleichlautend auch BFH 14.8.1997, [III R 67/96](#), BStBl II 1997, 732).

Im Erkenntnis vom 4.9.2014, 2012/15/0136, hat der VwGH diese Rechtsansicht in Bezug auf den - im gegenständlichen Fall unbestritten auch medizinisch indizierten - Besuch eines Fitnessstudios ausdrücklich bestätigt.

Die Notwendigkeit eines vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens hat im Übrigen auch der Bundesfinanzhof zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage in einem Urteil vom 14. August 1997, III R 67/96, betreffend Aufwendungen für eine "medizinische Trainingstherapie" in einem ärztlich betreuten Sportstudio hervorgestrichen, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten.

Der Entscheidungslinie des VwGH lässt sich jedenfalls verallgemeinernd eindeutig entnehmen, dass Heilbehandlungen (iSd [§§ 34](#) und [35 EStG 1988](#)) bereits vorfeldweise von Ärzten verordnet werden müssen, um aus steuerlicher Sicht eine Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG 1988 zu indizieren. Davon kann im gegenständlichen Fall hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen Jahres 2018 keine Rede sein:

Die Bf. hat zwar einen Schriftsatz (Arztbrief) vorgelegt, in dem der Arzt Dr. Martin Köppl regelmäßige Rehabilitationsbehandlungen zum Erhalt der Selbständigkeit empfiehlt. Diese Bestätigung des Hausarztes stammt vom 10.9.2018 und wurde also nachträglich ausgestellt. Diese vermag jedoch aus o.a. Gründen mangels vorfeldweiser Verordnung keine

Zwangsläufigkeit zu begründen. Auch ist die Bestätigung viel zu allgemein gehalten, als dass sich daraus die medizinische Notwendigkeit für einzelne gezielte Therapiemaßnahmen ergibt.

Weder wurde diese Bestätigung vor Antritt des Rehabilitationsaufenthalts erstellt noch handelt es sich bei dieser Bestätigung um eine ärztliche Verordnung bzw. Anordnung von Heilbehandlungen, weil Rehabilitations- bzw. Kuranordnungen bzw. Behandlungen nicht nach deren Durchführung „verschrieben“ werden können.

Überdies ist es im beschwerdegegenständlichen Fall diesbezüglich auch zu keiner Kostenerstattung durch den gesetzlichen Sozialversicherungsträger gekommen. Somit steht fest, dass dem Bf. für das Streitjahr von der Pensionsversicherungsanstalt kein Rehabilitationsaufenthalt bewilligt und von dieser auch keine Rückvergütungen geleistet wurde, die, wie ausgeführt, die Vorlage eines solchen ärztlichen Zeugnisses ersetzen hätte können.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass durch diese Entscheidung vom Bundesfinanzgericht nicht in Abrede gestellt wird, dass der Aufenthalt dem Gesundheitszustand des Bf. grundsätzlich zuträglich war. Allerdings reicht der Umstand, dass der Aufenthalt der Gesundheit förderlich war, für die Anerkennung als Kuraufenthalt bzw. Rehabilitationsaufenthalt 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 Kur- bzw. Rehabilitationsaufenthaltes 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 Kittsee nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Das Bundesfinanzgericht anerkennt jene außergewöhnlichen Belastungen, die das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung bereits berücksichtigte.

Der angefochtene Bescheid war somit spruchgemäß abzuändern.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 gegenständlichen Fall existiert zu den Voraussetzungen, unter denen Aufwendungen für Kosten der Heilbehandlung abzugsfähig sind, insbesondere, dass hiefür eine vorfeldweise Verordnung erforderlich ist, eine gesicherte, oben im Erkenntnis im Einzelnen angeführte, Rechtsprechung des VwGH. Der zu lösenden Rechtsfrage kam daher keine grundsätzliche Bedeutung zu, sodass eine ordentliche Revision gegen das Erkenntnis nicht zulässig ist.

Wien, am 3. Februar 2021