

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Februar 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 20. Jänner 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 Steuernummer ***Bf1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 vom 12.10.2012 ua folgende Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen:

Sonderausgaben:

Summe aller Versicherungsprämien und –beiträge, freiwillige Höherversicherung im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung in Höhe von € 5.020,80;

Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung und Wohnraum geleistet wurden € 531,03 und

Geldspenden in Höhe von € 152 €

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt:

Krankheitskosten (inkl Zahnersatz) € 5.298,38 €

Kurkosten (nach Abzug einer anteiligen Haushaltersparnis für Verpflegung (Vollpension) in Höhe von 5,23 € täglich) in Höhe von 2.742,55 €.

Die Kurkosten iHv. EUR 2.742,55 wurden vom Bf wie folgt aufgegliedert und beantragt:

Leistung	Kosten	Summe
Rechnung Hotel Metropole, Abano (Pension 882/7 Tage a 5,23 €)	845,39	
Anwendungen abzügl. Vergütungen von OöGKK und Merkur Versicherung	82,50	
Kilometergel-Geld + Mautgebühren iZm Kur in Abano	534,76	1.462,65
Rechnung Gesundheitszentrum Revital Aspach 609 € abzügl. Vergütung Versicherung Merkur -22Tage VGt Merkur 19,62	177,36	
Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft Anteil 21Tage a 17 € Abzug Pension	357,00	
Kilometer-Geld iZm Reha Aspach	104,16	638,52
Kur Zalakaros 137,18 € abzügl. Vergütung der GKK 53,88 € und der Merkur Versicherung 83,20 €	0,10	
Hotel Karos Spa 298,69 € - 7 Tage a 5,23 €	262,08	
Kur Ungarn Kilometer-Geld Mautgebühren	379,20	641,38
		2.742,55

Anmerkungen zum Verfahren vor der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011:

Mit Einkommensteuerbescheid 2011 vom 10.01.2013 wurden Behandlungskosten anerkannt, jedoch die Absetzung von Reise- und Aufenthaltskosten für die (Kur)Reisen nach Italien und Ungarn vom Finanzamt verwehrt.

Insgesamt wurden seitens der belangten Behörde außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von EUR 5.892,73, davon EUR 5.281,44 an Krankheitskosten und EUR 611,29 (82,50 € + 528,69 € + 0,10 €) an Kurkosten (Anmerkung: Die Haushaltersparnis von EUR 5,23/Tag x 21 für die Reha Aspach von EUR 109,83 € wurde vom FA ausgeschieden), anerkannt und von diesem Betrag ein Selbstbehalt in der Höhe von EUR 3.347,06 abgezogen

Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Erklärung des Bf. wurde auf eine diesbezügliche (telefonische) Besprechung verwiesen.

Mit Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 08.02.2013 ersuchte der Bf. zusätzlich um die Berücksichtigung von Portokosten iHv EUR 3,80, sowie Kilometergeld für Fahrten zur Kur bzw. zu Ärzten von EUR 115,92 (EUR 84,00 + EUR 17,64 + EUR 14,28), also insgesamt in Höhe von EUR 119,72.

In seiner beigelegten Aufstellung wurde vom Bf. die Haushaltsersparnis pro Tag von EUR 5,23 insgesamt 109,83 € für die Reha Aspach berücksichtigt, sodass laut Bf für Abano EUR 1.462,65, für die Reha in Aspach EUR 528,69 und für Heviz in Ungarn EUR 641,38 - insgesamt EUR 2.632,72 an Kurkosten zu berücksichtigen seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.02.2013 wurde der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 10.01.2013 abgeändert, indem die mit der Beschwerde beantragten Porto- und Fahrtkosten in Höhe von EUR 119,72 (Krankheitskosten) anerkannt wurden.

Insgesamt wurde ein Betrag von EUR 6.012,45 an außergewöhnlichen Belastungen anerkannt. Davon Kurkosten von EUR 611,29 und Krankheitskosten von EUR 5.401,16.

Die separat versendete, händische **Bescheidbegründung** vom **19.02.2013** lautete:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Gemäß § 34 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 und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Nach übereinstimmender Lehre (Doralt, EStG11, § 34 Tz 78, Stichwort Kurkosten, Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 34 Tz90, Stichwort Kuraufenthalt), Rechtsprechung (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123, 25.4.2002, 2000/15/0139) und Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 903) führt nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt 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. Damit ist es erforderlich, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend ist. An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthalts ist deshalb die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es

gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder 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 ein Kuraufenthalt mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist. Der Beschwerdeführer hat zum Nachweis der Notwendigkeit des Kuraufenthalts kein ärztliches Zeugnis vorgelegt, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit der Reise ergibt.

Eine im Zuge der Berufung vorgelegt ärztliche Bestätigung datiert mit 7.2.2013 lautet wie folgt:

*„Herr ***1*** konnte im Jahr 2011 Balneotherapien in Abbano Terme und Ungarn wegen akuter Schmerzexacerbationen nicht kurgemäß beenden. Die Therapien mussten, lt Patient (Fettdruck-Hervorhebung in der Bescheidbegründung, Anmerkung), schmerzbedingt unterbrochen werden.“*

Der Nachweis der Notwendigkeit eines Kuraufenthaltes kann damit keinesfalls erbracht werden.

Werden lediglich einzelne Kuranwendungen ärztlich verschrieben und von der Krankenkasse bezuschusst (wie gegenständliche für die Terme Abbano 6 x TM und 6 x Parafango sowie für die den Aufenthalt in Herviz 5 x Lymphdrainagen, 5 x EHG und 5 x Schlammpackung), erwachsen lediglich die hierfür getätigten Aufwendungen zwangsläufig. Die Kosten des frei gewählten Kuraufenthaltes im Ausland sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl UFS 27.6.2011, RV/0417-F/09).

*Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber auch nicht nachgewiesen hat, dass er am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und seine Tages- und Freizeit kurmäßig (wie dies an einer inländischen Kuranstalt der Fall ist) gestaltet hat (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123). Dementsprechend war der Berufungswerber auch nicht in einer Kuranstalt, sondern in einem Kurhotel mit einem breiten Angebot zu Gesundheitsbehandlung, Unterhaltung, Entspannung, Wellness, Genuss, Lebensfreude, Pflege, Gaumenfreuden, Gastlichkeit und Sport untergebracht (Hotel Terme Metropole ****; Abano Italien und Kuranstalt Hevis in Ungarn)“.*

Mit Schreiben vom 12.12.2015 beantragte der Bf. die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO für die Jahre 2010, 2011 und 2012 im Wesentlichen mit der Begründung, ihm sei in den Jahren 2010, 2011 und 2012 bei dem Lohnsteuerausgleich ein Fehler nichtwissend unterlaufen, indem er die freiwillige Weiterversicherung bei der Gebietskrankenkasse anstatt auf 450 auf 455 und 1 X gar nicht angeführt habe.

Mit Bescheid vom 20.01.2016 wurde das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2011 (Bescheid vom 19.02.2013) gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen.

Zugleich wurde der nun beschwerdegegenständliche **Einkommensteuerbescheid 2011** (Sachbescheid) vom **20.01.2016** wie folgt unter Berücksichtigung der freiwilligen Weiterversicherung vom Finanzamt erlassen:

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2011

Die Einkommensteuer
wird für das Jahr 2011

festgesetzt mit	-1.377,00 €
Bisher war vorgeschrieben (gerundet)	-162,00 €

Für die Auszahlung eines Guthabens ist kein gesonderter Rückzahlungsantrag notwendig. Das Guthaben wird nach Aufrechnung mit allfälligen Abgabenrückständen auf die von Ihnen beantragte Art ausbezahlt.

Das Einkommen im Jahr 2011 beträgt	23.007,31 €
---	-------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Übermittelte Lohnzettel laut Anhang

Bezugsauszahlende Stelle

stpfl. Bezüge (245)

SOZIALVERS.ANST. d. GEW. WIRTSCHAFT	29.436,48 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-17,00 €	29.419,48 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	29.419,48 €
---	--------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherungen

-2.631,24 €

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen,

Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben)

-727,65 €

Zuwendungen gem. § 18 (1) Z.7 EStG 1988

-125,00 €

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes

(§ 34 (4) EStG 1988)

-6.012,45 €

Selbstbehalt

3.084,17 €

Einkommen	23.007,31 €
------------------------	--------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

(23.007,31 - 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00	4.382,67 €
--	------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	4.382,67 €
Pensionistenabsetzbetrag	-99,63 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	4.283,04 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	257,16 €
Einkommensteuer	4.540,20 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-5.917,56 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,36 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.377,00 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.377,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	162,00 €
Abgabengutschrift	1.215,00 €

Aus der Begründung geht hervor, dass auf Grund des Wiederaufnahmeantrages vom 11. Dezember 2015 die Aufwendungen für die freiwillige Weiterversicherung bei der OÖGKK in Höhe von € 2.631,24 (€ 219,27 x 12) berücksichtigt worden seien. Hinsichtlich Krankheitskosten seien keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen, auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 19.02.2013 werde verwiesen.

Mit am 24.02.2016 eingelangter **Beschwerde** vom **23.02.2016** brachte der Bf. vor, dass laut Abfrage bei der SVA der gew. Wirtschaft in Wien die Verpflegungskosten für 21 Tage von EUR 5,23 pro Tag in dem Betrag von EUR 357,00 inkludiert gewesen seien, die der Bf. für die Reha in Aspach bezahlen habe müssen. Es werde daher um Korrektur ersucht.

Es sei alles belegt worden, es rechtfertigt eine Kur eindeutig.

Über vierzig Jahre mache der Bf. zwangsweise diese Kuren um eine Besserung und Linderung der Schmerzen zu erzielen.

Von Ungarn Karos Spa habe der Bf. eine Bestätigung der Kurabbrechung wegen der unerträglichen Schmerzen erhalten. Diese Bestätigung wurde der belangten Behörde vorgelegt. Vom Kurhotel Metropol sei eine Bestätigung im Nachhinein nicht möglich, da der behandelnde Arzt nicht mehr in dieser Kurabteilung arbeite. Auf Grund dessen habe der Bf. seinen Hausarzt ersucht, er möge ihm eine Bestätigung ausstellen. Diese Bestätigung sei dumm – keinesfalls intelligent.

Er fahre ausschließlich wegen der Schmerzlinderung, so auch wegen Hinausschiebens einer bevorstehenden LW Operation zur Kur (laut Attest vom 29.4.2013).

Zu den vorgeschriebenen Anwendungen vom Hausarzt, Bestätigung durch den Chefarzt und bezuschussten Behandlungen der GKK und der Zusatzversicherung mache man zusätzlich täglich Nass- und Trockenübungen mit Therapeuten so auch 3 x täglich 20 min Bad im konzentrierten Wasser. Man habe 3 Untersuchungen beim Kurarzt. Auch habe der Bf. zusätzliche Anwendungen, denn er benötige unbedingt Schmerzreduktion und gesundheitliche Besserung.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **29.03.2016** wurde die Beschwerde vom 24.02.2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 20.01.2016 mit folgender Begründung abgewiesen:

„Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführter Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben.

Eine solche Verordnung konnte auch mit der Beschwerde vom 24.02.2016 nicht vorgelegt werden. Des Weiteren wird auf händische Begründung zur Beschwerdeentscheidung vom 19.02.2013 verwiesen. Ihre Beschwerde war daher abzuweisen!“

Aus dem vom Bf. vorgelegten **Schreiben vom 26.04.2016 - Vorlageantrag** - geht folgendes hervor:

Es sei nicht einsichtig, dass der Bf. bei einem Aufwand von EUR 8.136,00 mit einem Selbstbehalt von etwa EUR 3.000,00 nur EUR 190,10 zurückbekomme.

Vor-, Zwischen- und Nachuntersuchung vom Arzt sei Pflicht. Zusätzlich mache der Bf. weitere Anwendungen, die er sich selbst bezahle, da diese die GKK abgelehnt habe wie Lymphdrainagen, Magnetfeld, Spezialmassagen, Streckungen usw. Bei jeder Kur sei er vorher beim Arzt. Dieser verschreibe bei Notwendigkeit die Kur und schicke das dem Chefarzt zur Genehmigung. Dies sei auch „für Ungarn“ so gewesen. Er sei von der Reha Aspach zurückgekommen. Am 12.11. sei er beim Arzt wegen der Schmerzen gewesen. Er habe den Schlamm in Ungarn empfohlen und dem Bf. eine Kur verordnet. Der Arzt habe die Kurverschreibung am 14.11 zur Bestätigung zum Chefarzt geschickt. Am 16.11. sei die Verordnung vom Chefarzt unterzeichnet worden. Der Chefarzt habe die Lymphdrainage gestrichen. Als der Bf. zurückgekommen sei, sei ihm aufgefallen, dass diese vom Arzt gestrichen worden sei. Der Bf. habe „nochmals nachgefasst mit OP Begründung“ – diese sei

dann anstandslos genehmigt worden. Hier zu behaupten, „im Nachhinein“, sei falsch. Auf allen Verordnungen der Kuren seien die Behandlungen, Dauer und die Orte immer angegeben worden. Sollte dem Arzt ein formaler Fehler unterlaufen sein, so solle man sich dort beschweren.

Da die Schmerztherapie und CT Infiltration ohne Erfolg gewesen sei, hat der Hausarzt dem Bf. Abano empfohlen. Auch diese Schmerztherapie sei abgebrochen worden.

Zu behaupten, dass die Bestätigung vom Primar im Nachhinein ausgestellt worden sei, zeige mangelnde Qualifikation.

Die Berufungsentscheidung RV/01417-F/09 (Anmerkung UFS vom 27.06.2011, RV/0417-F/09) treffe beim Bf. nicht zu.

Betreffend die Reha in Aspach sei in keiner Weise auf den Einspruch vom 23.02.2016 reagiert worden, wonach der Bf. an die SVA bereits die Verpflegungskosten bezahlen habe müssen. Die EUR 109,83 seien daher laut der Erstaufstellung des Bf. zu berücksichtigen.

Mit **Schreiben vom 29.04.2016** brachte der Bf. ergänzend vor:

Alle notwendigen Fakten seien vom Bf. erfüllt worden:

Vor der Kur hatte der Bf. den Hausarzt aufgesucht. Er sei immer gründlich untersucht worden, da die Schmerzen unerträglich gewesen seien (Dies sei ein Attest des Mediziners) .

Aufgrund dessen habe der Hausarzt die Kur verschrieben, da ihm bekannt sei, dass diese Kuren in Abano und Ungarn dem Bf. helfen, als eine Kur im Lande. Bei der Kurverordnung stehe alles Notwendige, was die GKK benötige, wie Anwendungen, Ort, Land etc. Den Großteil bezahle der Bf. selbst.

Der Bf. oder der Hausarzt würden das dem Chefarzt zur Genehmigung schicken, das sei auch bei Ungarn so. Die Bestätigung vom Kurarzt bezüglich des Abbruchs liege vor. Betreffend Abano seien die Voraussetzungen die gleichen gewesen. Der Bf. habe keine Bestätigung für den Kurabbruch beibringen können, da der Kurarzt nicht mehr in dieser Kuranstalt tätig gewesen sei.

Ein Attest von Herrn ***3***, ein über die Grenzen des Landes anerkannter Chirurg, nicht anerkenne zu wollen, erscheine dem Bf. als schwerwiegend. 2011 habe er beim Bf. eine Akutoperation der Hüfte li vorgenommen. Das Attest sei von ihm am 29. April 2013 ausgestellt worden. Dies habe auch natürlich Gültigkeit für 2011. Das bestätige auch der Primar.

Sollte die nicht gerade intelligente Bestätigung meines Hausarztes „hat er gesagt“ ausschließlich der Grund sein für die Nichtanerkennung des Steuerausgleiches, so sei dies als

Willkür bezeichnen. Diese sei ausschließlich für den Abbruch gewesen, niemals wegen der Kur. Ich habe anscheinend vergessen – ihm den Abbruch der Kur mitzuteilen.

Bitte die EUR 109,83 für die Reha in Aspach zu berücksichtigen.

Im Anschluss daran wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und vom Finanzamt im Vorlagebericht angeführt, dass die von der Rechtsprechung geforderten Kriterien für die Anerkennung der Kurkosten (va Aufenthalts- und Fahrtkosten) für Abano (Italien) und Hevis (Ungarn) nicht vorliegen würden und die Haushaltsersparnis iHv EUR 109,83 für den Reha Aufenthalt in Aspach als außergewöhnliche Belastung nicht zu berücksichtigen sei.

Die Abweisung der Beschwerde wird in beiden Punkten vom Finanzamt beantragt. Auf die Ausführungen im Vorlagebericht wird (um Wiederholungen zu vermeiden) verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig sind für die Aufenthalte in Abano und Hevis (Ungarn) im Hotel Metropol /Therme Metropol die Aufenthaltskosten von EUR 845,39, Fahrtkosten und Maut von EUR 534,76 sowie im Hotel Karos Spa die Aufenthaltskosten und die Fahrtkosten iHv. EUR 262,08 und EUR 379,20 sowie die Nichtanerkennung der Haushaltsersparnis für den Reha-aufenthalt in Aspach in Höhe von 109,83 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt.

Zu den Aufenthalten in Abano (Italien) und Hevis Ungarn:

Der Bf. hielt sich vom 06.05.2011 bis 13.05.2011 in Abano (Italien) und von 13.11.2011 bis 20.11.2011 in Hevis (Ungarn) auf. Die beiden Aufenthalte wurden schmerzbedingt abgebrochen.

Eine Ärztliche Verordnung, die vor den beiden Aufenthalten in Abano und Herviz ausgestellt wurde, wurde nicht vorgelegt.

Auf den Überweisungsscheinen vom April 2011 und vom 12. bzw 21.11. 2011 wurden vom behandelnden Hausarzt eine Spinalkanalstenose C 2-7 (Abano) bzw Discusprolaps L3/4 u L4/5 mit Sp Tep li (9/11) sowie st.p.H li (9/11) postop lymphat Weichteilsc. N li Hüfte/OS Bereich (Ungarn) diagnostiziert.

Als „Physikalische Medizin“ wurde ua „6x TM und 6x Parafango“ sowie „5x Lymphdrainagen, 5x EHG und 5x Schlamm packungen“ und als „physikalische Therapie“ 5x Lymphdrainagen verschrieben. Auf den genannten Überweisungsscheinen wurde vom Hausarzt der Behandlungsort/Überweisungsort „Therme Abbano “ bzw „Kuranstalt Hevis festgehalten.

Kostenbeteiligungen für physikalische Behandlungen bzw Therapie durch die Gebietskrankenkasse sowie auch durch die Versicherung wurden gewährt bzw festgestellt

Mit der Rechnung der Metropole Terme vom 13.5.2011 wurden Behandlungen wie Fangopackungen, Ganzkörpermassagen, Ozon in Thermalbad, 1 Oriental Spa Card und eine ärztliche Untersuchung mit einem Gesamtbetrag von 450 € abgerechnet, wobei darauf handschriftlich festgehalten ist „am 3.6. 53,58 € refundiert GKK“.

Vom Bf. wurden die Überweisungsscheine vom November 2011 (Ungarn) des Hausarztes samt darauf befindlicher chefärztlicher Bewilligung der GKK hinsichtlich der Behandlungen vorgelegt. Für die Behandlungen in Ungarn datiert die Bewilligung der GKK vom 16.11.2011 (Schlamm packungen) und 24.11.2011 (Lymphdrainagen).

Der Aufenthalt fand im Hotel Metropol bzw im Kos Spa in Ungarn statt. Bei diesen beiden Hotels handelt es sich (laut FA) um keine klassischen Kurhäuser, sondern um Hotels mit großzügigem Wellness (Spa Bereich). Dagegen wurde vom Bf nichts vorgebracht.

Haushaltersparnis:

Der Reha Aufenthalt in Aspach dauerte vom 18.10.2011 bis 08.11.2011. Von den geltend gemachten Aufwendungen iHv. EUR 638,52 wurde die Haushaltersparnis iHv. EUR 109,83 (EUR 5,23 * 21) vom Finanzamt abgezogen bzw nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Der Bf. beantragte die Haushaltersparnis mit der Begründung, dass laut Abfrage der SVA der gewerblichen Wirtschaft die Verpflegungskosten (EUR 5,23 * 21) in dem Betrag von EUR 357 (Selbstbehalt des Beschwerdeführers für die Verpflegung) inkludiert sei.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem im Akt liegenden Unterlagen und ist insoweit unstrittig.

Auf die entscheidungswesentlichen Unterlagen wird verwiesen, ua

- Schreiben vom 23.11.2011 der SVA der gewerblichen Wirtschaft betreffend Anschlussverfahren – Zuzahlung;
- Schreiben vom 21.1.2012 des Gesundheitsservice OÖ über die Verständigung zu Kostenanteilen und Zuzahlungen.
- Überweisungen vom April 2011 bzw November 2011 des Hausarztes samt Bewilligungen der GKK vom 16.11.2011 bzw. am 24.11.2011 für die physikalischen Behandlungen
- Rechnung vom 13.5.2011 der Metropole Terme für die in Anspruch genommenen Behandlungen
- Ärztliche Bestätigung vom 7.2.2013 über den Therapieabbruch in Abano und Hevis

- Bestätigung vom 19.2.2013 betreffend Kurabbruch in Ungarn
- Schreiben des Primar ... vom 29.4.2013

Die genannten Überweisungen enthielten keine Angaben über die Aufenthaltsdauer bzw. den Zeitraum für die Aufenthalte in Ungarn und in Italien. Es wurde weder der Aufenthalt in Abano Italien noch in Hevis Ungarn durch die SVA bzw Gebietskrankenkasse verordnet, bewilligt bzw bestätigt.

Ein vor dem Aufenthalt im Ausland ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, wurde nicht vorgelegt.

Die Aufenthalte in Italien und Ungarn wurden erst nachträglich vom Bf schriftlich – zB Schreiben vom 29.4.2013 – belegt.

Unstrittig ist die Kostenbeteiligung für Behandlungen durch die GKK.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsgrundlagen:

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 112/2011 lautet:

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

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben 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 (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

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.

Rechtliche Ausführungen und Erwägungen:

A) Zu den Aufenthalten in Abano und Hevis als außergewöhnliche Belastung:

Gemäß § 34 Abs 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben die außergewöhnlichen Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss dabei außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei sie nicht bereits Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sein darf.

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

Kurkosten können nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig 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 Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die gesetzliche Sozialversicherung nachgewiesen werden (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136); ein bloß mittelbarer ärztlicher Verordnungszusammenhang reicht nicht aus (Jakom/Peyerl EStG § 34 Tz 90; BFG 07.08.2018 RV/7102973/2015).

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 (vgl. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

In seinem Erkenntnis vom 22.2.2001, 98/15/0123 führte der Verwaltungsgerichtshof aus: Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)reise führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21 § 34 Tz 78).

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 erfolgversprechend erscheint VwGH vom 4.10.1977, 2755/76, 2103/77, 2104/77; VwGH vom 22.12.2004, 2001/15/0116).

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 (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.12.1973, 1792/72 [und vom 25.4.2002, 2000/15/0139]) strenge Anforderungen gestellt werden.

Da generell ein Erholungsurlaub der Gesundheit zuträglich ist, erweist sich eine Abgrenzung der für die Gesundheit förderlichen Erholungsreisen von den aus medizinischer Sicht notwendigen Reisen im engeren Sinn als erforderlich. Eine Reise im letztgenannten Sinn kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur angenommen werden, wenn die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, insbesondere mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, darstellt und damit sichergestellt ist, dass nicht bloß eine Erholungsreise vorliegt, welche zwar ebenfalls der Gesundheit förderlich ist, aber nicht zu zwangsläufigen und außergewöhnlichen Aufwendungen iSd § 34 EStG führt (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Dem Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes dient somit die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Der Antragsteller der außergewöhnlichen Belastung ist angesichts der Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für eine so genannte Kurreise als außergewöhnliche Belastung, auch nachweispflichtig (VwGH vom 31. März 1998, 93/13/0192).

Der Bf. hat keinen Nachweis vorgelegt, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit der beiden Auslandsreisen ergibt.

Den vorgelegten Überweisungsscheinen vom 26.04.2011 bzw 14.11. und 21.11.2011 ist nicht zu entnehmen, dass auch der Aufenthalt in Abano bzw Hevis verordnet worden wäre. Ein vor Antritt der Reise ausgestellte Bestätigung bzw. Bewilligung, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergibt liegen nicht vor.

Die Notwendigkeit für einen Kuraufenthalt ist weder generell, noch speziell für Abano bzw Hevis daraus abzuleiten.

Im Beschwerdefall wurden vom Arzt einzelne physikalischen Behandlungen bzw Therapie verschrieben (6x TM, 6x Parafango für Abano, 5x Lymphdrainagen, 5x EHG, 5x Schlamm packungen für Heviz) . In seinen Überweisungen hielt er auch den erbetenen Behandlungsort Abano (Italien) bzw Hevis (Ungarn) fest.

Die zuständige Krankenkasse bewilligte laut Überweisungsscheinen die physikalischen Behandlungen (wie etwa 5x Lymphdrainagen, 5x EHG, 5x Schlamm packungen für Herviz).

Kostenbeteiligungen für physikalische Behandlungen bzw Therapien wurden vom Bf beantragt und von der Gebietskrankenkasse gewährt. Auch auf der Rechnung der Metropole Terme vom 13.5.2011 ist handschriftlich festgehalten „am 3.6. 53,58 € refundiert GKK“.

Damit ist/war klar und deutlich, dass der Abano und der Hevis Aufenthalt im Ausland frei gewählt war bzw dem Bf. die beiden Auslandsaufenthalte nicht verschrieben worden sind. Mit anderen Worten: Nicht die Aufenthalte im Ausland waren verschrieben und bewilligt worden, sondern nur eine bestimmte Anzahl von phys. Behandlungen bzw physikalischen Therapie. Daraus folgt, dass auch nur hinsichtlich der verschriebenen Behandlungen im Sinne der obigen Rechtsausführungen das Erfordernis der Zwangsläufigkeit nachgewiesen wurde.

Es handelt sich dabei um keine medizinische Verordnung, sondern nur um eine Empfehlung. Eine ärztliche Empfehlung ist keiner die Zwangsläufigkeit der Behandlung bescheinigenden ärztlichen Verordnung gleichzusetzen, sondern bloß ein allgemein gehaltenes Gutheißen derartiger Behandlungen. Daraus kann zwar die Vermutung abgeleitet werden kann, dass diese der gesundheitlichen Situation zuträglich sind, eine zwangsläufig notwendige Maßnahme zur therapeutischen Behandlung wird jedoch damit nicht ausgedrückt. Auch fehlt ein Nachweis, dass andere Behandlungen, die vor Ort durchgeführt werden könnten, nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheinen (UFS 24.04.2012, RV/0154-W/11).

Da im konkreten Fall entgegen den Behauptungen des Bf. bislang keine ärztlichen Verordnungen von Kuren betreffend den beschwerdegegenständlichen Zeitraum vorgelegt wurden und sich auch aus dem Akteninhalt nicht ergeben, dass solche verordnet worden wären, waren die bzgl. der Aufenthalte in Abano und Hevis entstandenen Kosten nicht über das bereits zuerkannte Ausmaß hinaus zwangsläufig erwachsen und somit nicht anzuerkennen.

Beim Spa Hotel Metropole bzw beim Hotel in Ungarn , das der Bf. besucht hat (vgl. die vorgelegte Rechnung), handelt es sich um kein Rehabilitationshaus (Kurhaus), sondern um eines der zahlreichen Urlaubshotels der gehobenen Preisklasse (4 Sterne Wellnesshotel), das unter anderem Massagen, Bäder, Sauna, Medical Wellness (Ernährung, Ayurveda, Rückenschmerzenbehandlungen, Inhalationstherapie u.a.) bis hin zu kosmetische Behandlungen etc. anbietet, welche von allgemeinem Interesse und daher für jedermann wohltuend und entspannend sind.

Die Reise- bzw. Aufenthaltskosten für Abano und Hevis konnten daher nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.

Ist der Kuraufenthalt als solcher nicht abzugsfähig, können jedoch gesonderte Behandlungs- und Kurmittelkosten als Krankheitskosten abgezogen werden (Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 34 Anm 78).

Damit stimmen Lehre (Doralt, EStG, § 34 Tz 78, Stichwort Kurkosten; Jakom/Baldauf EStG, 2020, § 34 Rz 90, Stichwort Kuraufenthalt) und Verwaltungspraxis überein (UFS 27.6.2011, RV/0417-F/09, 17.3.2008, RV/804-L/07, 19.1.2009, RV/3453-W/07, 8.4.2010, RV/0079-F/09; LStR 2002 Rz 903).

Die Kosten für die geltendgemachten Behandlungen wurden bereits im angefochtenen Bescheid berücksichtigt. Dagegen wurde auch vom Bf nichts mehr eingewendet.

Somit ist die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

B) Zur Haushaltersparnis:

Der Betrag von 357 € stellt für die Verpflegstage bzw den Aufenthalt im Rehazentrum in Aspach die entrichtete Zuzahlung des Bf. dar. Diese Zuzahlung ist nach Einkommen gestaffelt.

Das Finanzamt hat von den beantragten Kosten für den Reha-aufenthalt in Aspach, 109,83 € (21 Tage x 5,23 €) als Haushaltersparnis abgezogen bzw diese nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Ausgaben für Verpflegung im Rahmen eines Aufenthalts in einem Spital oder in einer Rehabilitationseinrichtung stellen gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn sie nicht höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen (UFS 3.1.2005, RV/1290-W/04; BFG 18.11.2020, RV/7104207/2018, BFG vom 9.2.2021, RV/5100003/2021).

Bei einem Krankenhausaufenthalt und ebenso bei einem Rehabilitationsaufenthalt ist eine Haushaltersparnis in Abzug zu bringen. Der Bf. erspart sich dadurch, dass er bei einem Spitals- oder Rehabilitationsaufenthalt die volle Verpflegung beigestellt erhält, derartige Aufwendungen, die ansonsten bei der Verpflegung zu Hause (oder in Gaststätten) anfallen würden. Diese so genannte „Haushaltersparnis“ ist daher von den diesbezüglichen Aufwendungen abzuziehen, damit der Bf. nicht bessergestellt wird als jemand, der sich außerhalb eines Spitals oder einer Rehabilitationsanstalt verpflegen muss.

Für die Berechnung der Haushaltersparnis ist vom Wert der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 2001/416 idF BGBl. II 2008/468 auszugehen, die in § 1 den Wert der vollen freien Station mit 196,20 € monatlich bemisst. Bei einem Rehabilitationsaufenthalt beträgt die monatliche Haushaltersparnis nach Ausscheiden der Kostenanteile für Wohnung mit 1/10, Beleuchtung und Strom mit 1/10, 156,96 € (= 8/10 von 196,20 €). Pro Tag ergibt sich somit eine Haushaltersparnis von 5,23 € (= 156,96 € / 30).

Das Finanzamt hat deshalb im bekämpften Bescheid zu Recht für zu Hause ersparte Verpflegungskosten eine Haushaltersparnis von 109,83 € ausgeschieden (5,23 € x 21 Tage).

Der Beschwerde kommt deshalb auch in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

3.1. 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sodass kein Grund für eine Revisionszulassung vorliegt.

Linz, am 4. Mai 2021