

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 3. November 2020 bzw. 4. November 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 2. November 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 und 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Einkommensteuerbescheiden 2018 und 2019** jeweils vom 2. November 2020 wurde die Einkommensteuer abweichend von den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

Einkommensteuer 2019:

Begründend wurde ausgeführt, dass zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen einer Kurreise der Nachweis erforderlich sei, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung gewesen sei und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welche der Gesundheit letztlich auch förderlich sei.

Die beantragten Auslandsaufenthalte ohne ärztliche Begleitung hätten daher nicht anerkannt werden können.

Einkommensteuer 2018:

Begründend wurde ausgeführt, dass zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen

einer Kurreise der Nachweis erforderlich sei, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung gewesen sei und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welche der Gesundheit letztlich auch förderlich sei.

Der Aufenthalt incl. medizinische Behandlung vom 24.6.-22.7.2018 sei als Heilbehandlung anerkannt worden (auch Flugmehrkosten und Einzelzimmer).

Die Verlängerung des Aufenthaltes in Israel sowie die Anzahlung für den Klimaaufenthalt in Sri Lanka hätten lt. o.a. Begründung nicht anerkannt werden können. Der Kuraufenthalt sei um eine tägliche Haushaltsersparnis von 5,23 € gekürzt worden. Das Tip für den Zimmerservice sowie die Erholungsfahrten in die Wüste würden Kosten der privaten Lebensführung darstellen und daher nicht anerkannt werden können.

Anmerkung Richter: Der Beschwerdeführer leidet an Psoriasis

Mit **Eingaben vom 3. November 2020** (2018) bzw. 4. November 2020 (2019) wurde **Beschwerde** gegen oben genannte Bescheide eingereicht.

Einkommensteuer 2018:

Das DMZ hätte nur eine Bestätigung für den 4-wöchigen Aufenthalt in Bezug auf den im Antrag genehmigten Zeitraum bestätigt. Aus der Hotelabrechnung und einer vorliegenden appointments list vom 28.6.2018 sei jedoch eine arztbegleitete Verlängerung des Kuraufenthaltes ersichtlich. Eine entsprechende Kopie werde angehängt, die Abrechnungen würden ja bereits im Original vorliegen.

Zu dem Aufenthalt in Sri Lanka sei noch anzumerken, dass es sich um eine vom SGKK Chefarzt bewilligte klimatische Behandlung gehandelt hätte, ausgewiesen als Krankenstand, die sehr erfolgreiche Therapie bei Ayurvedamönchen sei jedoch nicht als Arztbesuch bestätigt worden bzw. hätte nicht bestätigt werden können.

Beilage:

YC

Rehabilitationszentrum am Toten Meer (vom 28.6.2018)

appointments list for A B

Date	Day	Time	Schedule
05/07/2018	Thu	14:00	Dr. X
11/07/2018	Wed	12:30	Dr. X
18/07/2018	Wed	13:30	Dr. Y
29/7/2018	Sun	12:30	Dr. X
01/08/2018	Wed	12:30	Wiegen Entlassung
01/08/2018	Wed	12:30	Dr. Y

Einkommensteuer 2019:

Die krankheitsbedingten Aufenthalte seien keine Erholungsaufenthalte, wie in der Begründung (... *nicht bloß ein Erholungsaufenthalt* ...) angeführt, sondern sie seien der cheförztliden Aufsicht unterlegen!! Es sei ein Krankenstand mit Ortsveränderung gewesen. Die Besonderheit der Klimabehandlung sei eben, unter Eigenverantwortung die Behandlung durch die besonderen klimatischen Bedingungen zu absolvieren. Für Notfälle, bedingt durch den doch anstrengenden Tagesablauf, sei sehr wohl eine Klinik vorhanden. Diese Begründung würde auch für 2018 gelten, i.b. die Verlängerung des Aufenthaltes.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 29. April 2021 wurden gegenständliche Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Einkommensteuer 2018:

Kurkosten würden nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen können, wenn der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stehen würde, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich sei und grundsätzlich unter ärztlicher Aufsicht erfolge. Diese Voraussetzungen würden durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte rztl. Bestätigung erfolgen können, aus der sich im Fall einer Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergebe. Seitens der PVA sei am 18. Mai 2018 entsprechend dem Antrag für die Dauer von 29 Tagen ein Aufenthalt in der Einrichtung "YC" am Toten Meer bewilligt worden. Das "YC" wiederum hätte auch für den Zeitraum vom 24.6.- 22.7.2018 diese medizinische Maßnahme bestätigt. Dieser Aufenthalt am Toten Meer sei auf eigene Kosten um zwei Wochen - somit für den Zeitraum vom 22.7.-5.8.2018 verlängert worden. Es werde somit für diesen Zeitraum davon ausgegangen, dass es sich bei dieser Verlängerung des Aufenthaltes - welcher sicherlich auch der Gesundheit letztlich förderlich gewesen sei - um einen Aufenthalt handle, die dem Gesamtcharakter eines Kuraufenthaltes mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung handle. Da die Dauer seitens der PVA als auch des DMZ für 29 Tage angesetzt worden sei, könne auch für diesen Zeitraum eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für diese Reise und genau für diesen Zeitraum gewährt werden, aber nicht eben für diese Verlängerung, die einem Erholungsurlaub nahekomme und somit Kosten der Lebensführung darstelle. Die Beschwerde sei als unbegründet abzuweisen gewesen.

Einkommensteuer 2019:

Kurkosten würden nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen können, wenn der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stehe, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich sei und grundsätzlich unter ärztlicher Aufsicht erfolge. Diese Voraussetzungen würden durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte rztl. Bestätigung nachgewiesen werden können, aus der sich im Fall einer Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergebe. Es würde eine Bestätigung eines Allgemein Mediziners, Frau D. C, vorliegen, die einen Aufenthalt

in Israel befürwortet hätte. Es sei für diesen Zeitraum auch seitens des Arbeitgebers eine Krankenstandzeit für den Zeitraum vom 30.01.-22.02.2019 vereinbart worden. Seitens der Pensionsversicherungsanstalt sei die Genehmigung dieses "Kuraufenthaltes" nicht erteilt worden; mit der Begründung, dass ein neuerlicher Antrag frühestens ein Jahr nach Ausstellung einer Verständigung eingebracht werden könne, es sei denn der Gesundheitszustand habe sich verschlechtert und sei von einem Arzt medizinisch begründet worden. Der Begriff "KUR" erfordere ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Es würden nachweislich kurgemäß geregelte Tages und Freizeitgestaltungen vorliegen müssen. Weder eine ärztliche Aufsicht noch eine medizinische Betreuung würde bei dem Aufenthalt in Israel vorliegen. Die Genehmigung eines Sonderkrankenstandes sei bei einer Anerkennung einer "KUR" irrelevant. Die Aufwendungen für den Aufenthalt in Israel seien den Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen. Die Beschwerde sei als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit **Eingabe vom 25. Mai 2021** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Einkommensteuer 2018:

Ergänzend zur Beschwerde sei auszuführen, dass die absolvierten Heilbehandlungen ausschließlich im Zusammenhang mit der chronischen Erkrankung stehen würden, welche zu einer 50%igen Behinderung geführt hätten. Die Kosten für den Aufenthalt am Toten Meer sei von der PVA für den üblichen Zeitraum von 28 Tagen zum Teil übernommen worden. Die insgesamt 6 Wochen seien aber im chefärztlich bewilligten Krankenstand absolviert worden. Seitens der PVA sei natürlich nur eine Aufenthaltsbestätigung von 28 Tagen, eben deren Bewilligungszeitraum, ausgestellt worden. Während der restlichen zwei Wochen sei aber weiterhin eine ärztliche Begleitung gebucht worden, deren Kosten aber überproportional hoch ausgefallen seien, daher sei für den Aufenthalt 2019 auf eine derartige Zubuchung verzichtet worden (siehe Vorlageantrag 2019).

Aus der Anlage sei die Aufenthaltsbestätigung seitens PVA, der Antrag auf Verlängerung seitens DMZ/IL und die Liste der vorgeschriebenen Arztbesuchstermine ersichtlich! Es werde nochmals betont, dass der gesamte Aufenthalt unter „Krankenstand“ zufolge akuter Gelenks- und Hautbeschwerden stattgefunden hätte und unter chefärztlicher Aufsicht bzw. Bewilligung erfolgt sei und es keinesfalls ein Erholungsurlaub in dessen Sinne gewesen sei! Es werde daher der Vorlageantrag mit der Begründung gestellt, dass Heilungskosten im Zuge einer Behinderung und eines Krankenstandes nicht für Kosten der üblichen Lebensführung gehalten werden.

Abgesehen davon, nur zur Ergänzung, werde angeführt, dass diese, auf hauptsächlich eigene Kosten erfolgten Fürsorge sicher kostengünstiger für die, den Versicherungsträger (sehr teure Medikation), aber auch nebenwirkungsfreier für mich, zu einer deutlichen Linderung des Krankheitsbildes durch die einzigartigen klimatischen Verhältnisse geführt hätte.

Einkommensteuer 2019:

Ergänzend zur Beschwerde werde darauf hingewiesen, dass die absolvierten Heilbehandlungen in Sri Lanka und am Toten Meer ausschließlich im Zusammenhang mit der chronischen Erkrankung stehen würden, welche zu einer 50%igen Behinderung geführt hätten. Die Kosten für die Aufenthalte seien zur Gänze selbst getragen übernommen worden. Diese seien aber im chefärztlich bewilligten Krankenstand unter Zustimmung des Arbeitgebers absolviert worden. Seitens der PVA seien auf Grund der Regelung (zwei Aufenthalte innerhalb 5 Jahre) keine Kosten übernommen worden. Aus der mehrmaligen Erfahrung anlässlich derartiger Klimabehandlungen würde nur konsequentes Bewegungsprogramm sowie Solar- und Badetherapie gelten, wie sie dort ganz natürlich zur Verfügung stehen würden, als Garant für eine Linderung des Krankheitsbildes, in Sri Lanka dazu zusätzlich eine Anwendung einer nativen zielgerichteten Ayurvedatherapie. Nach Absolvierung der Behandlung in IL hätte sich der Beschwerdeführer unverzüglich der Untersuchung einer Vertrauensärztin der PVA gestellt, um den Heilerfolg zu bestätigen. Wie bereits im Vorlageantrag 2018 erwähnt, hätte der Beschwerdeführer, da sämtliche Kosten selber zu tragen gewesen seien, auf die Arztbegleitung aus gutem Grund verzichtet. Die eigene Erfahrung und Beobachtung und Selbstverantwortung hätten auch zu dem Erfolg geführt, welcher von Fr. Dr. E bestätigt worden sei, indem sie eine derartige Kur befürwortet hätte (siehe Beilage). Nach beiden Aufenthalten sei der Beschwerdeführer wieder als „gesund zurück im Arbeitsleben“ geschrieben worden. Es werde nochmals betont, dass die Aufenthalte unter „Krankenstand“ zufolge akuter Gelenks- und Hautbeschwerden stattgefunden hätten und unter chefärztlicher Aufsicht bzw. Bewilligung erfolgt seien und es keinesfalls Erholungsurlaube in dessen Sinne gewesen seien!

Es werde daher der Vorlageantrag mit der Begründung gestellt, dass Heilungskosten im Zuge einer Behinderung und eines Krankenstandes nicht für Kosten der üblichen Lebensführung gehalten würden. Abgesehen davon, nur zur Ergänzung, sei anzuführen, dass diese, auf hauptsächlich eigene Kosten erfolgten Fürsorge sicher kostengünstiger für die, den Versicherungsträger (sehr teure Medikation), aber auch nebenwirkungsfreier für den Beschwerdeführer, zu einer deutlichen Linderung des Krankheitsbildes durch die einzigartigen klimatischen Verhältnisse geführt hätten.

Mit **Vorlagebericht vom 15. Juli 2021** wurden gegenständliche Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach einer ausführlichen Stellungnahme wurden seitens der vorlegenden Behörde die Abweisung der Berufungen beantragt.

Im Folgenden erfolgt die Wiedergabe **weiterer Details** aus den Veranlagungsakten:

Einkommensteuer 2018:

< Schreiben der PVA vom 18. Mai 2018:

Bewilligung des Antrages für die Dauer von 29 Tagen am YC am Toten Meer.

Zusatzzahlungsbetrag in Höhe von 19,91 € pro Verpflegungstag (also 557,48 € für 28 Tage).

Die PVA übernimmt die Kosten für Hin- und Rückflug, Transfer sowie Auslandsrankenversicherung (4.187,00 € lt. Rechnung vom 8.3.2018).

< Rechnung vom 8.6.2018 vom YC:

- Eigenbeteiligung für 28 Tage: 557,48 €
- Einzelzimmeraufpreis 6 Wochen: 2.394,00 €
- 2 Wochen private Verlängerung vom 22.7.-5.8.2018: 1.050,00 €
- Flugmehrpreis, da höhere Buchungsklasse: 80,00 €

GESAMTSUMME: 4.081,48 €

*Anmerkung Richter: Das Finanzamt berücksichtigte diesbezüglich lediglich Kosten im Ausmaß von 2.153,48 € (557,48 €; 1.596,00 € d.s. 4/6 von 2.394,00 €). Die zwei privaten Verlängerungswochen wurden demnach nicht berücksichtigt. Weiters wurden Trinkgelder (67,57 €; 48,26 €) sowie eine Erholungsfahrt in die Wüste (208,05 €) nicht berücksichtigt. Für 28 Tage erfolgte auch die Berücksichtigung einer HH-Ersparnis im Ausmaß von 115,05 € (28*5,23 €).*

< Als Anzahlung für einen Klimaaufenthalt auf Sri Lanka im Jahr 2019 machte der Beschwerdeführer weiters Kosten in Höhe von 198,44 € geltend.

Einkommensteuer 2019:

Der Beschwerdeführer beantragte in diesem Jahr für einen Aufenthalt (Klimaaufenthalt) auf Sri Lanka (30.1. bis 22.2.2019) Aufwendungen in Höhe von 2.250,00 € sowie für einen Kuraufenthalt in Israel (8.7. bis 5.8.20019) Aufwendungen in Höhe von 5.269,88 €.

Das Finanzamt berücksichtigte in diesem Jahr lediglich einen Aufwand in Höhe von 54,60 € (Apothekenrechnung).

< Mail vom 18. Jänner 2019 an GKK:

„Betreff: Krankenstand mit Ortsveränderung

Ähnlich wie in den Jahren 2017 und 2018 ersuche ich auch dieses Jahr um Bewilligung eines Krankenstandes im Ausland im Zuge einer Klimatherapie zur Behandlung meiner Psoriasis mit verstärktem Auftreten von sehr schmerzhaften Gelenksbeschwerden.

Im Gegensatz zum vorjährigen 6 wöchigen Aufenthalt am Toten Meer möchte ich diesen nun auf jeweils drei Wochen aufteilen und ab 30.1. bis 22.2.2019 mit einer Klimabehandlung in Sri Lanka beginnen (hatte 2002 dort sehr gute Erfolge erzielt). Israel ist um diese Zeit zu kalt, möchte aber nicht mit Rücksicht auf meine derzeitige (Schmerz-) Situation bis Sommer warten. Sämtliche Kosten für den Aufenthalt und den ärztlichen Behandlungen vor Ort werden von mir selber getragen.

Ich bitte Sie für diesen Zeitraum den Krankenstand zu gewähren.“

< Schreiben des Arbeitgebers vom 28. Jänner 2019:

„Hiermit wird bestätigt, dass kein Einwand besteht, dass Herr Beschwerdeführer während des

Krankenstandes vom 30.1. bis 22.2.2019 zum Zwecke einer Klimabehandlung nach Sri Lanka reist.“

< Mail vom 30. Jänner 2019 von der Krankenkasse:

„Nach Vorliegen der Einverständniserklärung ihres Dienstgebers bezüglich des Aufenthaltes im Ausland wurde die Zeit ihres Aufenthaltes auf Sri Lanka als Krankenstandszeit als Einzelfallentscheidung genehmigt.“

< Schreiben der PVA an den Beschwerdeführer vom 9. September 2019 betreffend Heilverfahrensantrag vom 15.5.2019:

„Die PVA bedauert ihnen mitteilen zu müssen, dass nach medizinischer Prüfung ihrem Antrag nicht statt gegeben werden kann.

Ein neuerlicher Antrag kann frühestens ein Jahr nach Ausstellung dieser Verständigung eingebracht werden.“

< Schreiben Dr. D C (Ärztin für Allgemeinmedizin) vom 30.5.2018:

„Der Beschwerdeführer leidet an einer ausgeprägten Psoriasis Arthritis, die ihn in seinem Alltag stark beeinträchtigt.

Aus diesem Grund ist ein Kuraufenthalt in Israel zu befürworten. Die Kosten für den Aufenthalt trägt der Patient selbst.“

< Schreiben Dr. D C (Ärztin für Allgemeinmedizin) vom 16.1.2019:

„Der Beschwerdeführer leidet an einer ausgeprägten Psoriasis Arthritis, die ihn in seinem Alltag stark beeinträchtigt.

Aus diesem Grund ist ein Kuraufenthalt in Israel zu befürworten. Die Kosten für den Aufenthalt trägt der Patient selbst.“

< Schreiben Dr. E F (Fachärztin für Hautkrankheiten) vom 8.8.2019:

„Der Patient befand sich von 8.7. bis 5.8.2019 auf einem Kurheilverfahren im XZ in Israel und ist seitdem wieder komplett erscheinungsfrei.

Auch die Gelenke haben sich zu 100% gebessert und derzeit liegen keine Beschwerden vor.“

Anmerkung Richter:

Es ist also davon auszugehen, dass es für die „Reisen“ im Jahr 2019 lediglich eine ärztliche Empfehlung für die Reise nach Israel gibt. Eine diesbezügliche Verordnung liegt nicht vor.

Hinsichtlich der Reise nach Sri Lanka gibt es lediglich eine Zustimmung, dass diesbezüglich Krankenstand gewährt wird; ebenso wie für Israel.

Behandlungskosten für die Reise nach Israel wurden nicht angeführt (ausgenommen die tabellarische Übersicht (appointments list); bei der Reise nach Sri Lanka sind

Ayurvedabehandlungen in Höhe von 200,00 € angeführt (ohne belegmäßige Nachweise).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer leidet schon seit seinem 14. Lebensjahr an Psoriasis Arthritis. Um diese Krankheit zu behandeln (bzw. zu lindern) wurde ihm im Jahr 2018 ein Kuraufenthalt in Israel für die Dauer von 29 Tagen am YC am Toten Meer genehmigt. Die Kosten in Höhe von 4.187,00 € hat die PVA getragen.

Der Beschwerdeführer hat diesen Aufenthalt um zwei Wochen verlängert und die diesbezüglich angefallenen Kosten (4.081,48 €) selbst bezahlt. Diese Kosten werden nunmehr als a.g.B. begehrt.

Als Nachweis für Behandlungen wurde lediglich eine Tabelle (appointment list) vorgelegt, welche lediglich an zwei Tagen (29.7.; 1.8.2018) Behandlungen aufweist.

Weiters wurden Anzahlungen für einen Klimaaufenthalt auf Sri Lanka im Jahr 2019 getätigt (198,44 €).

Das Finanzamt hat die zwei Verlängerungswochen bzw. die Anzahlung nicht als a.g.B. berücksichtigt.

Im Jahr 2019 unternahm der Beschwerdeführer zwei Reisen.

< einen Klimaaufenthalt von 30.1. bis 22.2.2019 auf Sri Lanka (tatsächliche Behandlungen konnten hier nicht nachgewiesen werden): 2.250,02 €

< einen Kuraufenthalt in Israel von 8.7. bis 5.8.2019 (tatsächliche Behandlungen konnten hier nicht nachgewiesen werden): 5.269,88 €

Die Kosten für die Reisen im Jahr 2019 hat der Beschwerdeführer zur Gänze selbst getragen, da seitens der PVA einem Heilverfahrens Antrag nicht stattgegeben wurde.

Für die Aufenthalte wurde dem Beschwerdeführer Krankenstand gewährt und seitens seines Arbeitgebers genehmigt, diese Reisen durchzuführen.

2. Beweiswürdigung

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und sind weitgehend unstrittig.

< Schreiben PVA vom 18.5.2018: Bewilligung Aufenthalt in Israel für 29 Tage

< Rechnungen vom YC über die Höhe der Kosten

< Rechnungen über Flug und Unterkunft auf Sri Lanka

< Mails über Krankenstand mit Ortsveränderung

< Befürwortung der Reisen durch eine Ärztin für Allgemeinmedizin

< Abweisung des Heilverfahrensantrages vom 9.9.2019 („... ein vorzeitig gestellter Antrag hat nur Aussicht auf Bewilligung, wenn sich ihr Gesundheitszustand verschlechtert hat. Die Verschlechterung ist durch ihren behandelnden Arzt medizinisch zu begründen ...“)

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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 Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein. Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 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 Bundesministers 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 (vgl. 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 (vgl. 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.

Wesentlich ist, dass der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungsurlaubes, sondern jenen eines Kuraufenthaltes hat, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung (vgl. VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

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. VwGH 22.2.2001, 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. VwGH 22.2.2001, 98/15/0123, VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Nach herrschender Lehre und Judikatur (vgl. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; UFS 6.4.2010, RV/0079 F/09; Jakom/Baldauf EStG, 2018, § 34 Rz 90) kann von einem kurmäßig 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. Die von Dr. F E vorgelegte Zusammenfassung vom 8. August 2019 kann diese Anforderungen nicht erfüllen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 28.10.2004, Zl. 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 (vgl. VwGH 22.2.2001, 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 (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136).

Seitens des Sozialversicherungsträgers wurden die Kosten lediglich für den Kuraufenthalt in Israel im Jahr 2018 getragen (für den Zeitraum von 29 Tagen).

Für die zwei Verlängerungswochen wurden keinerlei Nachweise vorgebracht, dass diese zwangsläufig und notwendig im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen gewesen seien.

Auch für die Reisen im Jahr 2019 (Sri Lanka und Israel) gab es diesbezüglich keine tatsächlichen Verordnungen bzw. Ersätze seitens des Sozialversicherungsträgers. Ein diesbezüglicher Antrag

wurde nicht genehmigt.

Tatsächliche Behandlungen konnten ebenfalls nicht nachgewiesen werden.

Aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen geht eine ärztlich bestätigte **Notwendigkeit** nicht hervor.

Die bloß allgemein gehaltenen ärztlichen Empfehlungen/Befürwortung (z. B. vom 30. Mai 2018) ersetzen einen solchen Nachweis (vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis betreffend den konkret durchzuführenden Kuraufenthalt einschließlich der dabei zu absolvierenden Heilbehandlungen) nicht.

Anzumerken ist nochmals, dass hinsichtlich der zwei Verlängerungswochen im Jahr 2018 sowie der Reisen im Jahr 2019 kein Gesamtcharakter eines Kuraufenthaltes nachgewiesen wurde (mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung).

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.

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).

Auch wenn gegenständlich allein das Klima bzw. der Meeraufenthalt dem Krankheitsbild zuträglich ist, kann von einer klaren Abgrenzung zu einer Erholungsreise nicht abgesehen werden.

Da die Anträge für eine Kur (für das Jahr 2019) von der zuständigen Versicherung nicht bewilligt wurden, wurden die Kosten des Aufenthaltes vom Beschwerdeführer selbst übernommen.

Damit konnte aber die gesetzlich geforderte Notwendigkeit und Zwangsläufigkeit nicht nachgewiesen werden.

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang nochmals, dass die Pensionsversicherungsanstalt den Heilverfahrensantrag abgelehnt hat.

Es wird nicht in Abrede gestellt, dass die hier strittigen Aufenthalte sich positiv auf den Gesundheitszustand des Beschwerdeführers ausgewirkt haben.

Der Aufenthalt war jedoch nicht zwangsläufig im Sinne obiger Judikatur, da die erforderliche Abgrenzung eines anzuerkennenden Kuraufenthaltes von einer ebenfalls der Gesundheit dienenden nicht abzugsfähigen Erholungsreise nicht erfolgte.

Da die vorgelegten Unterlagen im Zusammenhalt mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers 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.

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 gegenständlichen Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich auf solche, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden bzw. handelt es sich um Fragen auf der Sachverhaltsebene. Die ordentliche Revision ist somit nicht zulässig.

Linz, am 29. September 2021