

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 27.02.2019 gegen den Bescheid des ***Finanzamtes A*** vom 19.12.2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. 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 (Bf) machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 (persönlich überreicht am 26.06.2018) Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 10.171,77 € und Taxikosten in Höhe von 58 € als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mit Vorhalt vom 25.10.2018 wurde der Bf ersucht, betreffend der zusätzlichen Kosten aus der Behinderung eine genaue Aufstellung samt belegmäßigem Nachweis zu erbringen (Bestätigungen, Rechnungen, Zahlungsbelege etc) und erhaltene Ersätze, Zuschüsse, Vergütungen zur 24-Stunden-Betreuung sowie das Pflegegeld bekanntzugeben und nachzuweisen. Für den Fall, dass Therapien, Massagen etc in Anspruch genommen worden seien, seien diese zusätzlich durch Vorlage einer ärztlichen Verordnung (ausgestellt vor Beginn

der jeweiligen Behandlung) oder durch Zuzahlung eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung nachzuweisen.

Der Bf übermittelte daraufhin (eingelangt am 27.11.2018)

- eine Aufstellung samt Rechnungen aus dem Jahr 2017 der ***B*** Apotheke in Höhe von 651,08 €,
- einen Beleg der Firma ***C*** GmbH vom 31.10.2017, ausgestellt auf den Namen des Bf für einen Transport von 2222 Kurhausstraße 100 nach ***Bf1-Adr***, in Höhe von 58 €,
- einen Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 30.08.2018, wonach ab 01.08.2018 ein Pflegegeld in der Höhe der Stufe 3 gebühre,
- eine Rechnung der Klinik Pirawarth (Therapie und Rehabilitation), Kurhotel Bad Pirawarth GmbH & Co KG, Kurhausstraße 100, 2222 Bad Pirawarth, vom 30.10.2017, für einen Aufenthalt vom ***XX bis YY***, in Höhe von 9.108,85 €, in der unter anderem 27 Mal ein „Neurologietagessatz privat“ von 369 € und „Frisör & Maniküre“ in Höhe von 54 € in Ansatz gebracht wurde,
- eine Bestätigung der Gruppenpraxis Allgemeinmedizin Dr. ***D*** & Dr. ***E***, vom 06.09.2017, derzufolge der Aufenthalt im neurologischen Rehabilitationszentrum Bad Pirawarth vom ***XX bis YY*** aus ihrer Sicht angezeigt sei,
- eine Rechnung des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, vom 12.01.2017, bezüglich eines stationären Aufenthaltes des Bf vom ***ZZ bis FF*** im ***G*** Spital in Höhe von 35,43 €,
- eine Rechnung der Firma ***H***, vom 26.05.2017, bezüglich einer Wartungspauschale lt. Wartungsvertrag für einen Treppenlift, in Höhe von 268,80 €,
- eine Honorarnote für ärztliche Leistungen von DDr. ***I***, Facharzt für Neurologie und Psychiatrie, ***Adr2***, vom 19.09.2017, in Höhe von 80 €,
- eine Rechnung von Dr. ***J***, Fachärztin für Augenheilkunde und Optometrie, ***Adr3***, vom 24.08.2017, in Höhe von 90 € und
- einen Zahlungsbeleg von Augenärztin Dr. ***J***, ***Adr3***, vom 24.08.2017, über einen Betrag von 90 €.

Im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 13.12.2018 wurden „nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen“ in Höhe von 10.214,08 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt und diesbezüglich in der Begründung darauf hingewiesen, dass die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen um eine Haushaltsersparnis in Höhe von 15,69 € gekürzt worden seien.

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 19.12.2018 wurde der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 13.12.2018 aufgrund einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit aufgehoben. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die sich aus der Begründung des Sachbescheides ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, weshalb

die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2017 von Amts wegen zu verfügen gewesen sei.

Im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 19.12.2018 wurden nunmehr „Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung“ in Höhe von 504 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. In der Bescheidbegründung wird darauf hingewiesen, dass Aufwendungen für eine Kurreise nur dann als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien, wenn die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt mit kurmäßig gestalteter Tages- und Freizeitgestaltung und ärztlicher Kontrolle am Kurort sei und wenn sie zur Heilung oder Linderung einer Krankheit notwendig sei, was anhand eines vor Kurantritt ausgestellten ärztlichen Zeugnisses nachzuweisen sei. Im gegenständlichen Fall seien weder eine ärztliche Verordnung vor Kurantritt vorgelegt noch seien etwaige Zuschüsse von Trägern der gesetzlichen Sozialversicherungen nachgewiesen worden. Die beantragten Kurkosten hätten daher nicht anerkannt werden können.

Mit Schriftsatz vom 25.02.2019 erhob die steuerliche Vertretung des Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 19.12.2018 und stellte den Antrag, die Kosten der Rehabilitationsmaßnahmen des Rehabilitationszentrums Bad Pirawarth in Höhe von 9.108,85 € als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt) bei der Einkommensermittlung für 2017 zu berücksichtigen. Der Bf weise aufgrund verschiedener schwerer Erkrankungen und Unfälle einen Behinderungsgrad von 60 % auf und mache seit vielen Jahren Kosten der außergewöhnlichen Belastung ohne Selbstbehalt geltend (Behindertenpass). Auf dringendes Anraten von Dr. med. ***K***, der Tochter des Bf, und auf Grundlage des hiezu eingeholten Befundes vom Neurologen DDr. ***I*** sei der Bf im Jahr 2007 in die Klinik Bad Pirawarth stationär aufgenommen und in ein entsprechendes Rehabilitationsprogramm eingebunden worden. Entgegen der Begründung des Finanzamtes habe es sich keinesfalls um eine Kurreise, sondern um eine stationäre Behandlung des Bf zum Zwecke der Rehabilitation gehandelt. Die weitere vom Finanzamt in der Begründung genannte Voraussetzung, dass „vor Kurantritt eine ärztliche Verordnung und/oder Zuschüsse von Trägern der gesetzlichen Sozialversicherungen vorliegen“, sei keinesfalls zwingend, wie auch aus dem LStR Rz 902, 903 hervorgehe und wie auch im gleichgelagerten Fall durch das Bundesfinanzgericht in der Entscheidung GZ. RV/7103500/2018 vom 15.11.2018 festgestellt worden sei. Das BFG stütze sich hierbei auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei einer Betreuung in einer Spezialanstalt die angefallenen Behandlungs- und Aufenthaltskosten jedenfalls abzugsfähig seien (VwGH 31.03.2017, Ro 2015/13/0042). Ganz abgesehen davon, handle es sich im gegenständlichen Fall um keine Kurreise, sondern um einen Rehabilitationsaufenthalt in einer für die beim Bf vorliegenden Erkrankungen am besten geeignete Spezialklinik. Die steuerliche Vertretung des Bf verwies ausdrücklich nochmals auf den Umstand, dass das Gesetz (§ 34, 35 EStG 1988) selbst als Voraussetzung für eine a.o. Belastung für Rehabilitationskosten nicht verlange, dass eine „ärztliche Verordnung“ vor Antritt des Rehab-Aufenthaltes vorliege und dass die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllt seien. Die steuerliche Vertretung stellte

den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und übermittelte die folgenden drei Beilagen:

- einen ärztlichen Bericht von Frau Dr. med. ***K***, Ärztin für Allgemeinmedizin, vom 14.07.2017, aus dem hervorgeht, dass beim Bf seit drei Jahren eine zunehmende Gangunsicherheit bedingt durch eine Polyneuropathie bestehe. Diese sei neurologisch diagnostiziert, bei pathologischer Nervenleitgeschwindigkeit sei eine Kontrolle im Neurodiagnostischen Labor Prim. ***L*** für 19.09.2017 terminisiert. Die eingeschränkte Mobilität und Sturzgefährdung mache einen Aufenthalt in der Neurologischen & Orthopädischen Rehabilitationsklinik Bad Pirawarth zur Verbesserung und Erhalt einer weitgehenden Selbstständigkeit dringend empfehlenswert. Ein Vorstellungstermin bei Herrn Prim. Dr. ***M*** sei ebenfalls für den 19.09.2017 vereinbart. Der Bf sei aufgrund einer COPD bei Herrn Prim. ***N*** in pulmonologischer Betreuung. Es bestehe eine Behinderung mit 60 %.
- einen NLG-Befund (Nervenleitgeschwindigkeit) von DDr. ***I***, Facharzt für Neurologie und Psychiatrie, vom 19.09.2017, mit der folgenden Zusammenfassung: *„Die distale Latenz des N. peroneus bds. verlängert, die SPA im Bereich des linken Peroneus mehr als rechts und im Bereich des rechten Tibialis mehr als links deutlich vermindert. Die übrigen Parameter noch im Rahmen der Altersnorm. Im Vergleich zum Vorbefund vom 09.04.2014 Befundprogredienz. Weiterhin ist der Befund bei entsprechender Klinik gut mit einer axonal betonten PNP vereinbar. Empfehle Verlaufskontrolle in ca 1-2 Jahren.“*
- einen Brief der Klinik Pirawarth, Therapie und Rehabilitation, Prim. Dr. ***M***, MSc, ärztlicher Direktor, vom 31.10.2017, demzufolge der Bf in die Rehabilitationseinrichtung zur stationären Wiederherstellungsbehandlung aufgenommen worden sei. Die Schwerpunkte der Physiotherapie seien in der Steigerung des Gleichgewichts, der Gangsicherheit, der allgemeinen Belastbarkeit und Kondition sowie in der Kräftigung beider UE gelegen. Am Ende des Rehabilitationsaufenthaltes habe die Gangsicherheit und auch die Gangausdauer, speziell durch die Verordnung eines Rollmobils, erhöht werden können. Der Bf habe sich selbstbestimmter und mobiler gefühlt. Die allgemeine Belastbarkeit sei stark von der Lungenfunktion des Bf abhängig gewesen und habe während des Aufenthaltes stark geschwankt. Die Kraft und weitere Gangparameter sowie Schmerzen seien im Wesentlichen vergleichbar mit den Anfangswerten gewesen. Atemtechniken seien für den Patienten leider wenig hilfreich gewesen. Dafür umso mehr die regelmäßig durchgeführten Soleinhalationen. In der medizinischen Trainingstherapie sei der Bf am Gehband eingeteilt gewesen. Während des Aufenthaltes seien keine relevanten Komplikationen aufgetreten. Der Bf sei am ***YY*** in gutem Allgemeinzustand nach Hause entlassen worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.03.2019 wurde die Beschwerde vom 25.02.2019 als unbegründet abgewiesen und darauf hingewiesen, dass Rehabilitationskosten bzw Kurkosten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könnten, wenn der Aufenthalt zur Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich sei und eine andere Behandlung

nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine. Diese Voraussetzungen könnten durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden. Da im gegenständlichen Fall keine Verordnung des behandelnden Arztes (nur Empfehlungsschreiben) bzw kein Antrag bei der zuständigen Krankenkasse auf Bewilligung der Rehab gestellt worden sei, seien die Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Mit Schriftsatz vom 26.03.2019 stellte die steuerliche Vertretung des Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und verwies darauf, dass es sich beim Bf um eine Person handle, die aufgrund verschiedener schwerer Erkrankungen und Unfälle einen Behinderungsgrad von 60 % aufweise und seit vielen Jahren Kosten der außergewöhnlichen Belastung ohne Selbstbehalt geltend mache. Das Gesetz (§§ 34, 35 EStG 1988) selbst verlange als Voraussetzung für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung für Rehabilitationskosten nicht, dass eine ärztliche Bestätigung vor Antritt eines Rehab-Aufenthaltes vorliegen müsse. Dies sei lediglich Teil der Rechtsprechung, der aber nicht in allen berücksichtigungswürdigen Fällen zur Anwendung kommen müsse. Auch das Vorliegen eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung sei keine vom Gesetz her geforderte zwingende Voraussetzung für die Anerkennung von Rehab-Kosten als außergewöhnliche Belastung. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass ein umfangreiches und spezifisch auf den Patienten abgestimmtes Behandlungsprogramm maßgeblich zu einer Besserung des gesundheitlichen Zustandes geführt habe. Die steuerliche Vertretung verwies nochmals auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 15.11.2018, GZ.RV/7103500/2018, die einen völlig gleichgelagerten Sachverhalt zum Inhalt gehabt und in der das Gericht der Beschwerde vollinhaltlich stattgegeben hätte.

Mit Vorlagebericht vom 29.05.2019 wurde die Bescheidbeschwerde von der Abgabenbehörde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Beschluss vom 12.10.2021 wurde der Bf aufgefordert, mitzuteilen,

- ob ein Antrag auf Rehabilitationsaufenthalt an den Versicherungsträger gestellt und wie über diesen gegebenenfalls entschieden worden sei,
- ob eine ärztliche Verordnung bezüglich einer stationären Aufnahme zur neurologischen Rehabilitation in die Klinik Pirawarth vorliege – abgesehen vom ärztlichen Bericht von Frau Dr. ***K*** vom 14.09.2017, demzufolge ein Aufenthalt in der Rehabilitationsklinik Bad Pirawarth dringend „empfehlenswert sei“ und von der Bestätigung von Herrn Dr. ***D*** & Herrn Dr. ***E*** vom 06.09.2017, aus dem hervorgehe, dass ein Aufenthalt „angezeigt“ sei – und diese gegebenenfalls zu übermitteln und

- ob Herr DDr. ***I***, anlässlich der Zuweisung von Frau Dr. ***K***, eine stationäre Aufnahme zur neurologischen Rehabilitation in die Klinik Pirawarth verordnet habe und diese gegebenenfalls nachzureichen.

Es wurde darauf hingewiesen, dass sämtliche Angaben durch geeignete Unterlagen zu belegen seien, und für den Fall, dass kein Antrag auf Rehabilitationsaufenthalt an den Versicherungsträger gestellt worden sein sollte, den Grund dafür darzulegen. Für den Fall, dass keine ärztliche Verordnung bezüglich einer stationären Aufnahme zur neurologischen Rehabilitation in die Klinik Pirawarth vorliegen sollte, wurde der Bf aufgefordert, auszuführen, weshalb keine ärztliche Verordnung, zum Beispiel von Herrn DDr. ***I*** (NLG-Befund vom 19.09.2017), eingeholt worden sei.

Im Schriftsatz vom 12.01.2022 führte die steuerliche Vertretung des Bf aus, dass die angeforderten Unterlagen (Antrag auf Rehabaufenthalt an den Versicherungsträger und ärztliche Verordnung bezüglich stationärer Aufnahme zur neurologische Rehabilitation in die Klinik Pirawarth) in der vom Gericht verlangten Form nicht beigebracht werden könnten und verwies darauf, dass das Gesetz selbst keinerlei Formerfordernisse aufstelle, sondern § 34 EStG verlange einzig und allein, dass die Belastung außergewöhnlich sein müsse, die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen müsse und sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigen müsse. Alle drei Voraussetzungen seien gegeben, sodass einer Anerkennung der in diesem besonders gelagerten Einzelfall anfallenden Kosten als außergewöhnliche Belastung nichts im Wege stehe. Nach Meinung der steuerlichen Vertretung des Bf sollte daher nicht jedes zusätzlich von der Rechtsprechung aufgestellte Erfordernis, das zu immer anders gelagerten Einzelfällen ergangen sei, in Sonderfällen zur Anwendung gebracht werden. Die Besonderheiten des gegenständlichen Falles seien schwerwiegend: der Bf sei zum Zeitpunkt des Rehab Aufenthaltes in Pirawarth 86 Jahre alt und schwerstbehindert gewesen und hätte – mit Hinweis auf den ärztlichen Bericht der Klinik Pirawarth vom ***YY*** – vielerlei Erkrankungen und Behinderungen gehabt. Dies habe die Durchführung der Rehab Behandlungen im Rahmen des ärztlichen Programmes der Klinik notwendig gemacht. Es sei für einen Normalbürger nicht einzusehen, warum die Kosten für großzügige Kurprogramme (meistens durchaus auch mit Urlaubcharakter) steuerlich anerkannt würden, wenn ihnen nur entsprechende Verordnungen zugrunde lägen. Demgegenüber Kosten für dringend notwendige Rehab-Maßnahmen nicht anerkannt würden, obwohl das Gesetz selbst keinerlei Schranken enthalte, die es verbieten würden, Sonderfälle anders als in den ministeriellen Richtlinien dargelegt, zu behandeln. Die steuerliche Vertretung des Bf ersuchte, den gegenständlichen Sonderfall entsprechend zu würdigen und die beantragten Kosten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG bei der Bemessung der Einkommensteuer für 2017 zu berücksichtigen.

Mit Fax vom 17.02.2022 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

In Streit steht, ob die Kosten eines Rehabilitationsaufenthaltes in der Klinik Pirawarth in Höhe von 9.108,85 € dem Bf zwangsläufig erwachsen sind.

Der Bf ist in Besitz eines Behindertenpasses, der dem Bf einen Grad der Behinderung von 60 % bescheinigt.

Bedingt durch eine Polyneuropathie besteht beim Bf seit dem Jahr 2014 eine zunehmende Gangunsicherheit. Dazu kommt eine schwere COPD, welche die Mobilität zusätzlich einschränkt, arterielle Hypertonie und Herzinsuffizienz. 2004 erfolgte eine Schrittmacherimplantation wegen Herzrhythmusstörung.

Aufgrund der eingeschränkten Mobilität und Sturzgefährdung wurde der Bf am ***XX*** zur stationären Wiederherstellungsbehandlung in die Rehabilitationseinrichtung der Klinik Pirawarth, eine Sonderkrankenanstalt für Neurologie und Orthopädie, aufgenommen.

Ausschlaggebend für die Aufnahme des Bf in die Klinik Pirawarth waren der ärztliche Bericht von Frau Dr. ***K***, demzufolge ein Aufenthalt in der Neurologischen Rehabilitationsklinik Pirawarth zur Verbesserung und zum Erhalt einer weitgehenden Selbständigkeit als dringend empfehlenswert erachtet wurde und die Empfehlung von Herrn Dr. ***D*** und Herrn Dr. ***E***, aus deren Sicht der Aufenthalt im neurologischen Rehabilitationszentrum Bad Pirawarth vom ***XX bis YY*** angezeigt war.

Die Schwerpunkte der im Rahmen der stationären neurologischen Rehabilitation in der Klinik Pirawarth vorgenommenen Physiotherapie lagen in der Steigerung des Gleichgewichts, der Gangsicherheit, der allgemeinen Belastbarkeit und Kondition sowie in der Kräftigung beider Unterextremitäten.

Mit den durchgeführten Therapien konnten die Rehabilitationsziele teilweise erreicht werden und der Bf wurde am ***YY*** in gutem Allgemeinzustand nach Hause entlassen.

Die Rechnung der Klinik Pirawarth vom 30.10.2017 bezüglich des Rehabilitationsaufenthaltes des Bf weist unter anderem Ausgaben für „Frisör & Maniküre“ in Höhe von 54 € aus.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde übermittelten Unterlagen, dem Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 12.01.2022 und der folgenden Beweiswürdigung:

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Soweit im Folgenden nicht gesondert erörtert, sind die obigen Sachverhaltsfeststellungen aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der Abgabenbehörde nicht widerlegten Ausführungen des Bf.

Die Feststellung, dass die Klinik Pirawarth eine Sonderkrankenanstalt für Neurologie ist, geht aus dem Öffentlichen Gesundheitsportal Österreichs (www.Gesundheit.gv.at) und aus den auf der Home-page der Klinik Pirawarth (www.klinik-pirawarth.at) verfügbaren Informationen hervor.

Dass der stationäre Aufenthalt des Bf zur Wiederherstellungsbehandlung in der Klinik Pirawarth, einer Sonderkrankenanstalt für Neurologie und Orthopädie, medizinisch erforderlich war, wurde vom Bf durch die Vorlage eines ärztlichen Berichtes von Frau Dr. ***K***, dem zufolge ein Aufenthalt in der Neurologischen Rehabilitationsklinik Pirawarth zur Verbesserung und zum Erhalt einer weitgehenden Selbständigkeit dringend empfehlenswert sei, und der Bestätigung von Herrn Dr. ***D*** und Herrn Dr. ***E***, der zufolge aus deren Sicht der Aufenthalt im neurologischen Rehabilitationszentrum Bad Pirawarth angezeigt sei, glaubhaft gemacht.

Der Umstand, dass beim Bf seit drei Jahren eine durch Polyneuropathie bedingte zunehmende Gangunsicherheit besteht, die Mobilität des Bf durch eine schwere COPD zusätzlich eingeschränkt wird und der Bf an arterieller Hypertonie und Herzinsuffizienz leidet, lässt die Aufnahme des Bf zur stationären Wiederherstellungsbehandlung in der Klinik Pirawarth als geboten erscheinen, wo laut Prim. Dr. ***M***, MSc, der Schwerpunkt der Physiotherapie in der Steigerung des Gleichgewichts, der Gangsicherheit, der allgemeinen Belastbarkeit und Kondition sowie in der Kräftigung beider Unterextremitäten gelegen sei.

Im Hinblick auf die Erhaltung des Selbständigkeitsniveaus des Bf und der Vermeidung von Sekundärschäden war davon auszugehen, dass sich der Bf den Kosten für den Aufenthalt zur Rehabilitation in der Klinik Pirawarth nicht entziehen konnte.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3.1. Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 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:

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.

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 dem Steuerpflichtigen die Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Im gegenständlichen Beschwerdefall wird eine aus tatsächlichen Gründen eingetretene Belastung geltend gemacht, nämlich infolge einer Polyneuropathie, wobei die Mobilität des Bf durch eine schwere COPD zusätzlich eingeschränkt wird. Bei Polyneuropathie handelt es sich um eine Erkrankung der peripheren Nerven, wobei die Reizweiterleitung nur eingeschränkt oder gar nicht mehr funktioniert.

Bei der Beurteilung der Frage, ob es dem Bf trotz seiner Polyneuropathie möglich gewesen wäre, sich dieser Belastung zu entziehen, hat sich die Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gestützt, wonach „Rehabilitationskosten bzw Kurkosten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen können, wenn der Aufenthalt zur Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich sei und eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine und diese Voraussetzungen durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden könnten (vgl VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116)“. Im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht führte die Abgabenbehörde – mit Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH 22.02.2001, 98/15/0123 und 28.10.2004, 2001/15/0164 – aus, dass „nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kur/Rehabilitationsaufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung führe und der Begriff „Kur“ bzw „Rehabilitation“ vielmehr ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren erfordere. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssten 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 Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt würden.“

Alle von der Abgabenbehörde erwähnten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes betrafen Aufenthalte in Hotels oder Privatquartieren und im vorliegenden Beschwerdefall fielen auch keine Aufwendungen für eine „Kurreise“ im Sinn der oben angegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an. Vielmehr wurden Aufwendungen für den Aufenthalt des Bf vom ***XX bis YY*** zur stationären neurologischen Rehabilitation in der Klinik Pirawarth getätigt, in der Patienten wegen Schlaganfall, Morbus Parkinson, Hirnblutung, Multiple Sklerose und Polyneuropathie zur Therapie und Rehabilitation Aufnahme finden.

Die Klinik Pirawarth wird im Öffentlichen Gesundheitsportal Österreichs (www.Gesundheit.gv.at) als Sonderkrankenanstalt für Neurologie und Orthopädie ausgewiesen und aus der Home-page der Klinik Pirawarth geht hervor, dass 12 % der an der Klinik Pirawarth im Jahr 2018 behandelten neurologischen Hauptdiagnosen Krankheiten der Nerven und Nervenwurzeln wie zB Polyneuropathie (www.klinik-pirawarth.at/de/zahlen-daten-fakten) betrafen.

Die Übertragung der oben angeführten Judikatur, die nicht zu Aufenthalten in Krankenanstalten erging, auf die Inanspruchnahme einer solchen Einrichtung durch einen an Polyneuropathie erkrankten Patienten nimmt auf die Begründung der zitierten Judikatur mit besonderen Abgrenzungsschwierigkeiten nicht Bedacht (vgl VwGH 31.03.2017, Ra 2015/13/0042).

Im Hinblick darauf, dass die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit gestellten strengen Anforderungen für Kuraufenthalte in Hotels und Privatquartieren – wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen – auf die im streitgegenständlichen Fall zu beurteilenden Aufwendungen für einen Rehabilitationsaufenthalt in einer Klinik (Sonderkrankenanstalt für Neurologie und Orthopädie) nicht übertragbar waren, kommt einer vor Antritt der Behandlung ausgestellten ärztlichen Verordnung keine entscheidende Relevanz zu. In diesem Zusammenhang bleibt darauf hinzuweisen, dass aus einem vor Antritt der Rehabilitation verfassten ärztlichen Bericht von Frau Dr. ***K*** hervorgeht, dass ein Aufenthalt in der neurologischen Rehabilitationsklinik Bad Pirawarth dringend empfehlenswert sei und der ebenfalls vor Antritt der Rehabilitation ausgestellten Bestätigung von Dr. ***D*** und Dr. ***E*** zu entnehmen ist, dass der Aufenthalt im neurologischen Rehabilitationszentrum Bad Pirawarth vom ***XX bis YY*** angezeigt sei.

Im Hinblick auf die oben dargelegte Beweiswürdigung ist davon auszugehen, dass sich der Bf den Ausgaben für seine stationäre neurologische Rehabilitation in der Klinik Pirawarth vom

XX bis YY aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnte. Da dem Bf die Ausgaben somit zwangsläufig erwachsen, sind diese als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Gemäß § 34 Abs 6 EStG 1988 können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes Aufwendungen im Sinne des § 35 abgezogen werden, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs 5).

Gemäß § 35 Abs 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs 6).

Da der Bf in Besitz eines Behindertenpasses ist, der dem Bf einen Grad der Behinderung von 60 % bescheinigt, sind die Ausgaben für die Rehabilitation ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes in Abzug zu bringen.

Von den angefallenen Aufwendungen für den Rehabilitationsaufenthalt ist eine Haushaltsersparnis abzuziehen. Für die Berechnung der Haushaltsersparnis wird vom Wert der vollen Station gemäß der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 2001/416 idgF ausgegangen, die in § 1 den Wert der vollen freien Station mit 196,20 € monatlich bemisst. Bei einem Rehabilitationsaufenthalt beträgt die monatliche Haushaltsersparnis 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 Haushaltsersparnis von 5,23 € (= 156,96 € / 30 Tage).

Von den vom Bf als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen ist somit neben einer Haushaltsersparnis für seinen 3-tägigen Krankenhausaufenthalt im ***G***-Spital vom ***ZZ bis FF*** in Höhe von 15,69 € (= 3 Tage à 5,23 €), auch eine Haushaltsersparnis für den in Rede stehenden 28-tägigen Rehabilitationsaufenthalt in der Klinik Pirawarth in Höhe von 146,44 € (= 28 Tage à 5,23 €) in Abzug zu bringen:

außergewöhnliche Belastungen lt Erklärung	10.229,77 €
– Haushaltsersparnis: 3 Tage (***G***-Spital) à 5,23 €	-15,69 €
– Haushaltsersparnis: 28 Tage (Klinik Pirawarth) à 5,23 € =	-146,44 €
– Frisör & Maniküre (Rechnung vom 30.10.2017)	-54,00 €
außergewöhnliche Belastungen lt Bundesfinanzgericht	10.013,64 €

Bezüglich der auf der Rechnung der Klinik Pirawarth vom 30.10.2007 ausgewiesenen Ausgaben für „Frisör & Maniküre, 10.10.2017“ in Höhe von 54 € ist darauf zu verweisen, dass eine

Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs 2 EStG 1988). Außergewöhnlich können nur Aufwendungen sein, die der Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Im Hinblick darauf, dass Ausgaben für „Frisör und Manikür“ der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen, Aufwendungen aber nur abgezogen werden können, die das Einkommen des Steuerpflichtigen überverhältnismäßig belasten, fehlt den Ausgaben für „Frisör und Manikür“ das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, weshalb diese nicht als außergewöhnliche Belastungen in Abzug gebracht werden können.

Die vom Bf als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Ausgaben sind daher in Höhe von 10.013,64 € zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt

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.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, da der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt wurde (VwGH 31.03.2017, Ra 2015/13/0042), sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 17. Februar 2022