

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde des R**** E****, [Adresse], gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 4.11.2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2019 zu Recht:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist Pensionist und zu 70% behindert. Im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung machte er verschiedene Aufwendungen als Sonderausgaben und als außergewöhnliche Belastung geltend.

Das Finanzamt richtete an den Beschwerdeführer einen Vorhalt, in welchem es den Beschwerdeführer iZm geltend gemachten Kurkosten aufforderte, die ärztliche Verordnung des Kuraufenthaltes, die Rechnung der Kuranstalt und einen Nachweis über erhaltene Ersätze (Krankenkasse, Versicherung, usw) vorzulegen.

In seiner Vorhaltsbeantwortung legte der Beschwerdeführer lediglich eine mit 28.2.2019 datierte „Ärztliche Bestätigung für das Finanzamt“ einer Ärztin für Allgemeinmedizin vor, in welcher ausgeführt wird: *„Bei oben genannten Patienten empfehle ich aus gesundheitlicher und therapeutischer Sicht bis zu viermal jährlich einen Kuraufenthalt.“*

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid berücksichtigte das Finanzamt lediglich die geltend gemachten Sonderausgaben in der gesetzlich zulässigen Höhe.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, in welcher der Beschwerdeführer unter anderem die Nichtberücksichtigung von „Kurkosten“ von € 4.829,79 als außergewöhnliche Belastung rügt.

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Beschwerdeentscheidung, in welcher es zusätzlich € 951,25 an nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung, nicht jedoch die „Kurkosten“ als außergewöhnliche Belastung berücksichtigte. In der Begründung führte das Finanzamt dazu aus:

„Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit in Höhe von € 198,62. Aufwendungen für den Führerschein stellen nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 dar und können somit zu keiner Berücksichtigung führen.

Der Begriff ‚Kur‘ erfordert ein bestimmtes unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die der Behandlung einer Krankheit unmittelbar dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit muss nachweislich notwendig sein. Zur Abgrenzung von Erholungsreisen ist wesentlich, dass die Reise nach Ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, auch mit nachweislich kurgemäß geregelter Tages- und Freizeitgestaltung, und nicht nur ein Erholungsaufenthalt ist, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist.

Die Aufwendungen für die Gesundheitswochen stellen mangels obgenannten Voraussetzungen Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 dar. Dahingehend konnte Ihrer Beschwerde nicht stattgegeben werden.“

Der Beschwerdeführer brachte einen Vorlageantrag ein, in welchem er sich ohne nähere Begründung gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten „Kurkosten“ wendet.

Angeschlossen sind diesem Vorlageantrag zwei ärztliche Bestätigungen des X****

Gesundheitshotels, in welchen betreffend den Beschwerdeführer bzw seine Ehefrau ausgeführt wird, diese hätten sich jeweils im Streitjahr 2019 viermal für jeweils eine Woche „zu medizinischen Zwecken“ im Gesundheitszentrum aufgehalten und „physikalische Therapien in Anspruch genommen“, aufgrund von jeweils näher angeführten Diagnosen seien die Therapien indiziert gewesen und hätten dem Patienten bzw der Patientin Erleichterung gebracht.

Weiters legte der Beschwerdeführer mehrere Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt vor wovon lediglich zwei das Streitjahr 2019 betreffen. Im Schreiben der

Pensionsversicherungsanstalt vom 30.4.2019 wird ausgeführt, die Pensionsversicherungsanstalt bedauere iZm dem Heilverfahrensantrag des Beschwerdeführers vom 18.4.2019, dem Beschwerdeführer mitteilen zu müssen, dass „nach Prüfung der medizinischen Unterlagen“ seinem „Antrag nicht stattgegeben werden“ könne. Ein neuerlicher Antrag könne frühestens ein Jahr nach Ausstellung dieser Verständigung eingebracht werden. Im zweiten Schreiben wurde ein weiterer Antrag des Beschwerdeführers vom 24.6.2019 als noch innerhalb eines Jahres gestellt als unzulässig zurückgewiesen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und führte im Vorlagebericht aus, Kurkosten könnten nur unter näher dargelegten speziellen Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Kurkosten könnten als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn der Kuraufenthalt

- in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit stehe,
- aus medizinischen Gründen erforderlich sei und
- ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung finde.

„Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt also zu einer außergewöhnlichen Belastung. Erforderlich ist ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120). Die Reise muss zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein; eine andere Behandlung darf keinen bzw. kaum einen Erfolg versprechen. An den - vom Steuerpflichtigen zur führenden - Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; 28.10.2004, 2001/15/0164).

Begründet wurde der Aufenthalt mit einem ärztlichen Schreiben vom 28.02.2019, dass aus gesundheitlicher und therapeutischer Sicht bis zu viermal jährlich ein Kuraufenthalt empfohlen wird.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes (einer Kurreise) daher vor allem das Vorliegen zweier wesentlicher Beweismittel unerlässlich (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120, VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116): Zunächst ist ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (ärztlich verordnete Heilverfahren an einem bestimmten Kurort). Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139). Ein bloß mittelbarer ärztlicher Verordnungszusammenhang reicht nicht aus (vgl. Jakom/Peyerl, EStG, 2019, § 34

Rz 90). Des Weiteren ist wesentlich, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Die Notwendigkeit eines Kuraufenthalts ist nicht mit einer ärztlichen Empfehlung gleichzustellen, wie sie in concreto vorliegt. Entsprechend der dargestellten Rechtslage können die vom Bf geltend gemachten Aufwendungen in Höhe im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes zu stellen sind, nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

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

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

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Beschwerdeführer wendet sich in seinem Vorlageantrag ausschließlich gegen die Nichtberücksichtigung der von ihm geltend gemachten „Kurkosten“. Diese Kurkosten betrugen laut Beschwerde € 4.829,79 und resultieren aus vier einwöchigen Aufenthalten in einem X**** Gesundheitshotel in S****. Der Beschwerdeführer und seine Ehefrau verbrachten in diesem Hotel jeweils viermal eine sogenannte Gesundheitswoche.

Wie sich aus einem vorgelegten Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt vom 30.4.2019 ergibt, wurde einem Heilverfahrensantrag des Beschwerdeführers nicht stattgegeben.

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 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.

Die Belastung ist gemäß § 34 Abs 2 EStG außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs 3 EStG zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt gemäß § 34 Abs 4 EStG 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 (in Abs 4 näher geregelten) Selbstbehalt übersteigt.

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen, sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden. Allerdings ist die Behörde wie bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen Abzugsposten nicht zu besonderen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis bzw die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (LStR 2002 Rz 819).

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.

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 Sozialversicherung nachgewiesen werden.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (LStR 2002 Rz 903 mwN).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten oder aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Erforderlich ist ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Reise muss zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein; eine andere Behandlung darf keinen bzw kaum einen Erfolg versprechen. Wesentlich ist, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt ist, dh eine nachweislich kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung aufweist und nicht bloß einen Erholungsaufenthalt darstellt. Der Frage, ob

die Heilkur eine Erholungsreise ersetzt hat, kommt keine Bedeutung zu. Für das Vorliegen der Voraussetzungen ist der Steuerpflichtige nachweispflichtig. Erforderlich ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses („vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens“, ein bloß mittelbarer ärztlicher Ordnungszusammenhang reicht nicht aus; eine nachträgliche Bestätigung des Hausarztes reicht nicht aus), aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben; gleichgestellt ist die Leistung von Zuschüssen durch einen Träger der gesetzlichen Sozialversicherung bzw auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen (Jakom/Peyerl EStG, 2022, § 34 Rz 90 Stichwort Kuraufenthalt (Kurreise)).

Das Finanzamt hat dem Beschwerdeführer in der Beschwerdeentscheidung vorgehalten, dass *„der Begriff ‚Kur‘ [...] ein bestimmtes unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren“* erfordert. *„Die der Behandlung einer Krankheit unmittelbar dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit“* müsse *„nachweislich notwendig sein. Zur Abgrenzung von Erholungsreisen“* sei *„wesentlich, dass die Reise nach Ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, auch mit nachweislich kurgemäß geregelter Tages- und Freizeitgestaltung“* sei *„und nicht nur ein Erholungsaufenthalt“*, *„welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist“*. Die streitgegenständlichen Aufwendungen für die Gesundheitswochen stellten mangels obgenannten Voraussetzungen Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG dar, weshalb der Beschwerde dahingehend nicht stattgegeben habe werden können.

In seinem Vorlagebericht anlässlich der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht hat das Finanzamt dem Beschwerdeführer weiters vorgehalten, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes (einer Kurreise) vor allem das Vorliegen zweier wesentlicher Beweismittel unerlässlich sei, nämlich ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (ärztlich verordnete Heilverfahren an einem bestimmten Kurort); einem solchen ärztlichen Gutachten könne es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss; ein bloß mittelbarer ärztlicher Ordnungszusammenhang reiche nicht aus, sowie weiters sei wesentlich, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, dh ein Aufenthalt mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung sei und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich sei.

Die Notwendigkeit eines Kuraufenthaltes sei nicht mit einer ärztlichen Empfehlung gleichzustellen, wie sie im Beschwerdefall vorliege.

Die Vorlage einer ärztlichen Verordnung des „Kuraufenthaltes“ hatte das Finanzamt weiters bereits im Vorhalt vom 4.9.2020 abverlangt.

Es war somit nach dem oben Gesagten Sache des Beschwerdeführers, den Nachweis bzw die Glaubhaftmachung dafür zu erbringen, dass bei den als „Kurkosten“ geltend gemachten Aufenthalten nachweislich eine kurgemäß geregelter Tages - und Freizeitgestaltung vorlag. Ebenso oblag es dem Beschwerdeführer, den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit seiner Aufenthalte durch Vorlage eines vor Antritt der „Kur“ ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergaben (ärztlich verordnete Heilverfahren an einem bestimmten Kurort) zu erbringen bzw die Leistung von Zuschüssen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.

Der Beschwerdeführer hat sich zu den Vorhalten des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung und im Vorlagebericht nicht geäußert und weder nachgewiesen oder behauptet, dass bei seinen Aufenthalten eine kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung vorgelegen wäre, noch hat er ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (ärztlich verordnete Heilverfahren an einem bestimmten Kurort) vorgelegt.

Die vorgelegte ärztliche Bestätigung vom 28.2.2019 erfüllt diese Voraussetzungen nicht, da sie weder die Dauer des Kuraufenthaltes noch einen bestimmten Kurort vorgibt.

Die bloß im Nachhinein ausgestellte Bestätigung durch das Kurhotel, wonach die Aufenthalte dem Beschwerdeführer Erleichterung gebracht hätten, ist gleichfalls nicht ausreichend, wurde sie doch erst im nachhinein ausgestellt.

Die Nichtübernahme der Kosten durch die Sozialversicherung ergibt sich aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Schreiben der Pensionsversicherung.

Es lagen daher im Beschwerdefall weder steuerlich anzuerkennende Kuraufenthalte vor noch waren die Aufenthalte zwangsläufig im Sinn des § 34 Abs 1 Z 2 EStG. Die Beschwerde erweist sich damit insoweit als unbegründet.

Gemäß § 3 Abs 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen BGBl Nr 303/1996 idF BGBl II Nr 430/2010 ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung den pauschalen Freibetrag für das auf die behinderte Person zugelassene Kraftfahrzeug beantragt, eine Mobilitätseinschränkung liegt vor. Diesen Pauschbetrag hat das Finanzamt nicht zuerkannt.

Der Beschwerdeführer hat seine Mobilitätseinschränkung dem Finanzamt gegenüber nachgewiesen, der Pauschbetrag von € 190 pro Monat (€ 2.208 pro Jahr) steht ihm dem Beschwerdeführer daher zu.

Der angefochtene Bescheid ist daher insoweit zum Vorteil des Beschwerdeführers abzuändern.

Im Übrigen folgt das Gericht den nicht mehr strittigen Feststellungen laut Beschwerdeentscheidung.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 279 BAO abzuändern.

Zur Unzulässigkeit der 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 Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 7. Oktober 2022