

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. als Vorsitzende, die Richterin Drⁱⁿ. Elisabeth Hafner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Christian Waldmann und Mag. Herwig Draxler in der Beschwerdesache *****Bf1*****, vertreten durch Pickerle + Tengg Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, Bahnhofstraße 8, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 25. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 (Steuernummer *****BF1StNr1*****) in nichtöffentlicher Sitzung vom 04.09.2023 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid ist die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für die „***** ***kur**“ des Beschwerdeführers (in der Folge kurz: Bf.) im Veranlagungsjahr 2020 als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 strittig.

In der Arbeitnehmerveranlagung vom **17.11.2021** machte der Bf. unter diesem Titel ua Kosten in Höhe von Euro xxxx (darin enthalten Euro xxxx für die Kur selbst, abzüglich Euro xxxx an Haushaltsersparnis zuzüglich Kilometergeld für die An- und Rückreise in Höhe von Euro xx) für die vom 04.05 - 25.05.2020 in Kurort von ihm absolvierte „Schrothkur“ geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom **17.11.2021** wurde der Bf. aufgefordert, unter anderem die Notwendigkeit der beantragten Kurkosten durch Vorlage einer ärztlichen Verordnung mit Angaben der Notwendigkeit, der Dauer und des Reisziels sowie Nachweise über erhaltene Kostenersätze vorzulegen. Binnen offener Frist legte der Bf. diverse Unterlagen, darunter auch

die mit 26.05.2020 datierende Rechnung über den Kuraufenthalt selbst, den Kurplan sowie einen Ersatz-Arztbefund einer Allgemeinmedizinerin vor, nach dessen Inhalt der Bf. an Dr. XY zugewiesen werde, und dort „von 05.05.2020 bis 10.06.2020“ eine Schrothkur wegen Bluthochdrucks, Diabetes Typ 2 und Übergewicht erbeten werde. Weiters legte der Bf. dar, dass keine Kostenersätze von der gesetzlichen Krankenversicherung geleistet worden waren.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 vom **25.07.2022** berücksichtigte die belangte Behörde diese geltend gemachten Krankheitskosten nicht als außergewöhnliche Belastungen. Begründend führt sie aus, dass die Notwendigkeit der strittigen Aufwendungen nicht unter Beweis gestellt worden sei.

In der dagegen am **25.08.2022** erhobenen Beschwerde monierte der steuerlich vertretene Bf., dass die vorgelegte Zuweisung der Allgemeinmedizinerin zur Schrothkur die Notwendigkeit der durchgeführten Kur hinreichend beweise; diese Kur sei ein anerkanntes Heilverfahren, welches in ganz Europa in verschiedenen Kliniken und Kuranstalten angeboten und durchgeführt werde.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde am **25.11.2022** als unbegründet ab; es sei unstrittig - so die Begründung -, dass die im Ersatz-Arztbefund der Allgemeinmedizinerin angeführten Diagnosen Krankheiten im Sinne des EStG darstellten. Ebenso unstrittig sei, dass es sich bei der Schrothkur um eine taugliche Maßnahme handle, diese Krankheiten zu lindern bzw. zu heilen. Von Seiten des Bf. sei jedoch kein Nachweis erbracht worden, dass das zitierte Krankheitsbild, bei welchem es sich um sog. „Zivilisationskrankheiten“ handle, nicht auch im Rahmen einer von der Sozialversicherung angebotenen (stationären oder ambulanten) Kur erfolgreich hätte behandelt werden können. Im Übrigen könne der Ersatz-Arztbefund nicht als ärztliche Bestätigung angesehen werden.

Am **23.01.2023** beantragte der Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, das durch den gesamten Senat entscheiden wolle; meritorisch wiederholte er seine Rechtsansicht, wonach es sich bei der Zuweisung durch die Allgemeinmedizinerin um eine ausreichende ärztliche Bestätigung handle, weshalb die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde unter Aufrechterhaltung ihres Rechtsstandpunktes am **30.06.2023** dem BFG zur Entscheidung vor.

Am **04.09.2023** erfolgte die Beratung und Abstimmung über die Beschwerde durch den Senat.

II. Sachverhalt

Der am xx.xx.xxxx geborene Bf. unterhält in ***Bf-Adr*** seinen Hauptwohnsitz und brachte im Jahr 2020 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beim Dienstgeber ins Verdienen.

Er unterzog sich in der Zeit vom 04.05.-25.05.2020 einer sog. „*** ***kur“ bei der XY GmbH in Kurort, wofür er einen Betrag in Höhe von gesamt Euro xxxx aufwenden musste. Ein (auch nur anteiliger) Kostenersatz durch die gesetzliche Krankenversicherung fand nicht statt.

Bei der vorgenannten Kur – die auch Gesunde in Anspruch nehmen - handelt es sich um eine optimaler Weise 3-4 Wochen dauernde Fastenmethode, während der der Körper auf seine Reserven zurückgreifen, körpereigene Rückstände verbrennen und vom überflüssigen Fett leben sollte. Das Ziel stellt die Entgiftung, Entschlackung und Reinigung des Körpers von Stoffwechselrückständen (Autophagie), vom Cholesterin, von Harnsäure und anderem mehr dar. An Nahrung werden ausschließlich Reis, Grieß, Hafer, Dörripflaumen, Semmeln und Zwieback zugeführt, die den Körper nicht belasten, sondern beim Reinigen und Entschlacken unterstützen sollten. Tägliche Dunstwickel fördern das Ausscheiden von Rückständen; als Kurgetränk dient Wein. Neben der Kur werden den Anwendern auch Bewegungstherapieberatungen, Wandern im ***, Ausflüge zum ***, ärztliche bzw. Kochvorträge und letztlich auch die Benützung der Driving Range angeboten. Weiters findet ein ärztliches Anfangs- und Abschlussgespräch statt; jeder Kurgast erhält einen auf ihn zugeschnittenen Kurplan. Jener des Bf. enthielt neben den beschriebenen täglichen Wickeln, Schlankheits-, Bindegewebs- und Ganzkörperheilmassagen, sowie Behandlungen zur Auflösung von Fettzellen und eine einmalige Darmreinigung.

Der Gesundheitszustand des Bf., der unter Bluthochdruck, Diabetes Typ 2 und Fettleibigkeit litt, konnte durch die Kur verbessert werden, zumal diese einen Gewichtsverlust von ca. xx kg, einen stabilen Blutdruck und einen Zuckerwert im Normalbereich bewirkte.

Es kann nicht festgestellt werden, dass triftige medizinische Gründe für den Kuraufenthalt in ***Kurort*** vorlagen, und diese Behandlung nicht auch in einer von der gesetzlichen Sozialversicherung unterhaltenen öffentlichen Kur- oder Heilanstalt erfolversprechend hätte durchgeführt werden können.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen des Geburtstages bzw. Wohnortes des Bf. gehen aus dem Zentralen Melderegister des Bundesministeriums für Inneres hervor; seine Tätigkeit im Dienstgeber ergibt eine Einsicht in den für das Streitjahr im elektronischen Veranlagungsakt inliegenden Lohnzettel.

Dass der Bf. die strittige Kur absolvierte, den festgestellten Betrag dafür aufwenden musste und dafür kein Kostenersatz geleistet wurde, ist zwischen den Parteien einerseits unstrittig und resultiert andererseits unzweifelhaft aus der vorgelegten Rechnung der ***XY GmbH*** vom 26.05.2020.

Die Beschreibung der Kur entstammt den Ausführungen der XY GmbH auf ihrer Homepage (abrufbar unter www.***.at). Die beim Bf. durchgeführten Anwendungen wurden dem vom Bf. selbst vorgelegten Kurplan entnommen.

Das Krankheitsbild des Bf. ist im Ersatz-Arzt hilfeschein Dr. med. AB vom April 2020 (genaues Datum unleserlich) und dem undatierten Schreiben Dr. med. XY beschrieben; letztere Urkunde bestätigt darüber hinaus die festgestellte Verbesserung des Gesundheitszustandes nach der Fastenkur.

Was die Negativfeststellung in Bezug auf den Nachweis der triftigen medizinischen Gründe hinsichtlich der mangelnden Erfolgswahrscheinlichkeit einer Behandlung in einer von der gesetzlichen Krankenversicherung geführten Kur- bzw. Heilanstalt anlangt, ist eingangs festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO- Kommentar, Tz.2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz greift jedoch bei abgabenrechtlichen Begünstigungen: Wie noch im Zuge der rechtlichen Beurteilung näher dargelegt werden wird, führt nämlich nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur-) Aufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen für einen 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 erfolgversprechend 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 (VwGH 13.03.2023, Ra 2020/13/0057; 05.03.2020, Ra 2019/15/0159; 28.10.2004 2001/15/0164; 25.04.2002, 2000/15/0139). Wendet man nunmehr all diese gesetzlichen und judikativen Prämissen auf den gegenständlichen Fall an so zeigt sich, dass der Bf. dieser ihm obliegenden Beweispflicht - zumal die Schrothkur auch, wie aus der Homepage hervorgeht, von Gesunden zur Steigerung des Wohlbefindens absolviert wird - nicht nachgekommen ist: So führt die belangte Behörde in

der Beschwerdeverentscheidung (zu Recht) aus, dass der Bf. keinen Nachweis dafür erbracht habe, dass das bereits zitierte Krankheitsbild „*nicht auch im Rahmen einer von den Sozialversicherungen angebotenen (stationären oder ambulanten) Kur behandelt werden kann und ebenso erfolgsversprechend ist*“ (BVE vom 25.11.2022, S.2). Diesen Feststellungen in der Beschwerdeverentscheidung – der nach der höchstgerichtlichen Judikatur Vorhaltecharakter zukommt – hat der Bf. nichts Substantielles entgegengesetzt: Er hat weder behauptet, geschweige dem unter Beweis gestellt, dass nur eine Schrothkur in ***Kurort*** zur Verbesserung seines Krankheitsbildes beigetragen konnte, bzw. eine Kur in einer von den Sozialversicherungen geführten Anstalt wenig (bzw. weniger) erfolgversprechend gewesen wäre. Folglich war der Beschwerde schon aus diesem Grund der Erfolg zu versagen, unabhängig davon, ob man die auf einem einfachen Ersatz-Arztthilfeschein enthaltene Diagnose samt erbetener Behandlung überhaupt als „ärztliches Gutachten“ qualifizieren möchte. Nur der Ordnung halber sei an dieser Stelle angemerkt, dass an der gutachterlichen Qualität dieser Urkunde vonseiten des Senates doch erhebliche Zweifel bestehen: Einerseits fehlt darin die Beschreibung der Krankengeschichte sowie die Darstellung des Behandlungsverlaufes zur Gänze; andererseits werden die Grundlagen, worauf sich die Angaben der Ärztin stützen (zB Befunde, Vorgutachten uä), sowie die konkret vor Verfassen der Urkunde durchgeführten Untersuchungen nicht genannt. Insgesamt reichen die dortigen Angaben nicht über die bloße Aneinanderreihung von Schlagwörtern hinaus. Gründe, weshalb gerade eine Schrothkur in ***Kurort*** zur Linderung der Symptome des Bf. notwendig ist, fehlen darin gänzlich. Auffällig an der „Verordnung“ ist weiters, dass bereits das konkrete Datum für den Kuraufenthalt unter der Rubrik „Erbeten wird“ (mit „05.05.2020 bis 10.06.2020“) aufscheint. Dass dem Bf. laut Rechnung der XY GmbH vom 26.05.2020 expressis verbis ein „10% Stammgästerabatt“ iHv Euro xxx gewährt wurde, runden schließlich das Bild ab, dass der Wunsch zur Absolvierung der fraglichen Kur wohl primär vom Bf. (und nicht der Ärztin) ausging, und dafür folglich keine – wie von Gesetz und Judikatur geforderte - Zwangsläufigkeit vorlag.

IV. Rechtliche Beurteilung

IV.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen abzuziehen, wenn die Belastung außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen ist, sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird.

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur-)Aufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der

Behandlung dienende Reise nicht nur zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist, sondern auch, dass 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 (vgl. die unter Punkt III. Beweiswürdigung dargelegte Judikatur und beispielsweise das VwGH 22.02.2001, 98/15/0123, m.w.N.). Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein ärztliches Gutachten erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird. Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus *triftigen Gründen medizinisch geboten* sind. Die Beweislast dafür trägt ebenso der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (VwGH 13.03.2023, Ra 2020/13/0057; 5.3.2020, Ra 2019/15/0159, mwN). Schließlich obliegt es dem Bf. – unter den soeben dargestellten strengen Voraussetzungen – auch den Nachweis zu erbringen, warum die Behandlungen nicht in einer öffentlichen Einrichtung habe erfolgen können (VwGH 13.03.2023, Ra 2020/13/0057), bzw. warum die Therapien nicht auch am Wohnort des Bf. bzw. in dessen Umgebung, sondern nur im Rahmen des strittigen Kuraufenthaltes möglich gewesen ist (VwGH 25.04.2002, VwGH 2000/15/0139), sowie schließlich eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend ist (vgl. die Ausführungen dazu unter Punkt III. Beweiswürdigung). Diesen judikativ entwickelten Nachweiserfordernissen ist der Bf. jedoch – wie im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt wurde – nicht nachgekommen. Er hat nicht bewiesen, aus welchen triftigen medizinischen Gründen die Absolvierung der Schrothkur bei der XY GmbH in ***Kurort*** notwendig war. Kosten im Zusammenhang mit einer Schrothkur stellen nur dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn im vorfeldweisen ärztlichen Gutachten auch nachvollziehbar dargelegt wird, aus welchen triftigen medizinischen Gründen gerade diese Kur am darin genannten Kurort absolviert werden muss.

Der Beschwerde war sohin der Erfolg zu versagen.

IV.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 derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor, zumal sich das Verwaltungsgericht an die ohnedies zitierte höchstgerichtliche Judikatur gehalten hat.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. September 2023