

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 zur Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – in Übereinstimmung mit der Beschwerdeentscheidung vom 09.01.2023 – abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021, Ergänzungsersuchen, Bescheid

Im Rahmen der am **02.03.2023** eingebrachten **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021** wurde von der Beschwerdeführerin die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen im Zusammenhang mit Krankheitskosten in Höhe von EUR 505,15 sowie Kurkosten (nach Abzug einer anteiligen Haushaltsersparnis für Verpflegung) in Höhe von EUR 6.469,66 beantragt.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 02.03.2024** wurde die Beschwerdeführerin seitens des belangten Finanzamtes um die Übermittlung einer genauen Kostenaufstellung sowie von Belegen betreffend die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen gebeten. Zusätzlich wurde um die Übermittlung der folgenden Unterlagen gebeten:

- *Ärztliche Verordnung des Kuraufenthalts vor Kurantritt mit Angabe der Notwendigkeit, der Dauer und des Reiseziels*

- *Kopie der Rechnung der Kuranstalt inkl. Zahlungsnachweis*
- *Nachweis über erhaltene Kostenersätze wie z.B. Krankenkasse, Versicherung, usw.*
- *Wurden keine Kostenersätze geleistet, ist ein Nachweis über den kurmäßigen Ablauf zu erbringen: Tagesablauf bzw. Dauer und zeitliche Lagerung der Therapien/ärztlichen Behandlungen sowie die ärztliche Begleitung und Aufsicht*

Dieses Ergänzungsersuchen wurde von der Beschwerdeführerin mit **Schreiben vom 04.03.2022** beantwortet. Im Rahmen dieses Schreibens wurde die gewünschte Kostenaufstellung sowie die angeforderten Belege übermittelt.

Im Rahmen des **am 05.07.2022 ergangenen Einkommensteuerbescheides 2021** wurden lediglich die beantragten Krankheitskosten in Höhe von EUR 505,15 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Aufgrund des bei der Beschwerdeführerin anzusetzenden Selbstbehaltes führten diese Kosten zu keiner Minderung des Einkommens. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

*Da keine Verordnung vor Antritt der Kuren vom Arzt vorliegen und auch keine Erstattung durch die Krankenkasse erfolgte, konnten die beantragten Kurkosten (***Hotel***) mangels Zwangsläufigkeit nicht berücksichtigt werden.*

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 3.239,72 Euro.

B. Beschwerde, Beschwerdeverentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Schreiben vom 13.07.2022** wurde durch die Beschwerdeführerin **Beschwerde** gegen den obig angeführten Bescheid erhoben. Begründend wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

Die Begründung für die Nichtanrechnung der gesamten Kosten der Kur ist nicht korrekt.

*Diese Kur vom 27.06 - 25.07.2021 wurde mir von Fr. ***Dr.1***, ***Ort2*** **am 01.06.2021** für ***Ort1*** verordnet, einschl. der Moorpackungen, CO2 Bäder, Streckungen und Massagen. Nach Rücksprache mit der ÖGK, wurde mir mitgeteilt, dass ich außerdem mit dem Kurarzt im vorhinein einen Terminplan erstellen müsste und auch für diese Zeit eine Zimmerreservierung haben müsse, sonst würde die ÖGK keinerlei Kostenersatz leisten. Ich habe mich genau an diese Vorschriften gehalten und habe anschließend die Verordnung von Fr. ***Dr.1*** mit allen anderen Unterlagen der ÖGK vorgelegt. Man erklärte mir, durch Covid 19 würden im Jahr 2021 keine chefärztlichen Bestätigungen erforderlich sein, die Kosten für die verschriebenen **Kurmittel würden aber zur Gänze von der ÖGK übernommen, was auch gestimmt hat**, siehe ärztlicher Entlassungsbericht von Fr. ***Dr.2***. Falls die Überweisungen von Fr. ***Dr.1*** bzw. ärztl. Entlassungsbericht Fr. ***Dr.2*** verloren gegangen ist, lege ich sie nochmals bei.*

Ich ersuche deshalb um die Anerkennung auch des Aufenthaltes bei der Kur.

Ich ersuche sie höflichst um nochmalige Durchsicht, Überprüfung und Anerkennung meines Ansuchens um Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 5. Juli 2022.

Im Rahmen der **Beschwerdevorentscheidung vom 09.01.2023** wurde der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, als nunmehr außergewöhnliche Belastungen in Höhe von EUR 1.056,15 berücksichtigt wurden. Aufgrund des bei der Beschwerdeführerin anzusetzenden Selbstbehaltes führte auch dieser erhöhte Betrag nicht zur einer Minderung des Einkommens. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

*Es konnten nur die vorliegenden Rechnungen (Honorarnote ***Dr.2***, Heilmassage) betreffend der außergewöhnlichen Belastungen zusätzlich berücksichtigt werden. Die Apothekenrechnungen und Zahnartrechnung wurden bereits im Erstbescheid berücksichtigt. Die außergewöhnlichen Belastungen werden daher in Höhe von insgesamt 1.056,15 Euro (Arzthonorar, Heilmassage, Medikamente, Zahnarzt) berücksichtigt.*

*Wie bereits im Erstbescheid begründet, stellen die Aufwendungen für den Aufenthalt in ***Ort1*** keine außergewöhnliche Belastung dar, da keine ärztliche Verordnung vor Kurbeginn, oder Zuzahlung eines Trägers der Sozialversicherung vorgelegt wurde.*

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise, sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Die Zuzahlung eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung ist ebenfalls ein Indiz für die Zwangsläufigkeit einer Kur.

Ihre Beschwerde musste in diesem Punkt abgewiesen werden.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 3.239,72 Euro.

Mit **Schreiben vom 08.02.2023** wurde durch die Beschwerdeführerin ein **Vorlageantrag** eingebracht. In diesem wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

*Es wurde die Kur im Bescheid vom 5. Juli 2022 nicht anerkannt, mit der Begründung: fehlen einer **Verordnung und Nichterstattung durch die Krankasse**.*

*Ich lege Ihnen nochmals die Kopie des **Verordnungscheines vom 1.06.2021 von Frau ***Dr.1***** und eine Kopie des Leistungsblattes 2021 der **Österr. Gesundheitsskasse** zur Ansicht bei, worin die **Kurbehandlungen in ***Ort1***** von der Gesundheitskasse übernommen wurden.*

*Es wäre sehr nett, wenn sie den Bescheid nochmals überprüfen und korrigieren würden. Soviel ich weiß, muß man nicht bei einer verordneten Kur in eine O*Pension sich begeben.*

C. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 26.02.2024 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat im Rahmen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 die Berücksichtigung von **Kurkosten** (nach Abzug einer anteiligen Haushaltsersparnis für Verpflegung) in Höhe von **EUR 6.469,66** beantragt. Die beantragten Kosten setzen sich wie folgt zusammen:

- **EUR 5.918,66** – Unterbringung im *****Hotel***** vom 27.06.2021 bis zum 25.07.2021 abzüglich anteiliger Haushaltsersparnis
- **EUR 155,00** – Honorarnote von *****Dr.2***** betreffend die kurärztliche Eingangsuntersuchung mit Kurplanerstellung am 28.06.2021 sowie die kurärztliche Abschlussuntersuchung einschließlich ärztlichem Entlassungsbericht am 23.07.2021
- **EUR 396,00** – Rechnung des *****Kurbad***** über neun Heilmassagen á 25 Minuten.

Die von der Beschwerdeführerin übermittelte, von *****Dr.1***** ausgestellte, Überweisung vom 01.06.2021 enthält im Abschnitt „Zweck der Überweisung bzw. gewünschte Leistung“ den folgenden Text:

Lumboischialgie bei Discusprotrusionen L3-5

Impingement re

Erbitte 9x Moorpackung groß, 6x Extension, 9x Co2 Bad, 9x TM dorsal, 6x EHG 45 min, 6x US und Iontophorese Schulter re!

Die obig angeführte Überweisung enthält keine Hinweise darauf, dass von ärztlicher Seite ein Kuraufenthalt verordnet wurde. Zudem enthält die ärztliche Überweisung weder weitere Ausführungen zur Notwendigkeit oder der Dauer der Reise noch zum Reiseziel. Die Österreichische Gesundheitskasse („ÖGK“) hat lediglich für Leistungen des *****Kurbad***** einen Kostenersatz in Höhe von EUR 458,52 geleistet. Ein Kostenersatz für den Aufenthalt in der von der Beschwerdeführerin gewählten Unterkunft im *****Hotel***** in *****Ort1***** ist nicht erfolgt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Höhe bzw. der Zusammensetzung der von der Beschwerdeführerin als außergewöhnliche Belastung beantragten Kurkosten ergeben sich aus der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 sowie den von der Beschwerdeführerin übermittelten Unterlagen (Aufstellung, Rechnungen).

Der Inhalt der ärztlichen Überweisung von ***Dr.1*** ergibt sich aus ebendieser. Die Feststellung zum von der ÖGK geleisteten Kostenersatz ergibt sich aus dem von der ÖGK vorgelegten und der ÖGK ausgestellten „Leistungsblatt für das Jahr 2021“.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 34 EStG 1988 in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro

6%.

<i>mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro</i>	<i>8%.</i>
<i>mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro</i>	<i>10%.</i>
<i>mehr als 36 400 Euro</i>	<i>12%.</i>

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

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

[...]

B. Erwägungen

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136 mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung des VwGH).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, weil zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (erneut VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt 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** und eine **andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend** ist. Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt weiters nur in Betracht, wenn 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 (VwGH 12.11.2021, Ra 2019/13/0125 mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung des VwGH).

Zunächst ist an dieser Stelle auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Rahmen der Beschwerde einzugehen. Dort führt sie – unter anderem – aus, dass ihr *„diese Kur vom 27.06 – 25.07.2021 [...] von Fr. ***Dr.1***, ***Ort2*** am 01.06.2021 für ***Ort1*** verordnet [wurde], einschl. der Moorpackungen, CO2 Bäder, Streckungen und Massagen.“*

Diesbezüglich ist auf den festgestellten Sachverhalt zu verweisen, wonach sich aus der angesprochenen Überweisung der ***Dr.1*** weder erkennen lässt, dass überhaupt eine Kur verordnet wurde noch, dass Dauer und Reiseziel von ärztlicher Seite in der tatsächlich gewählten Form erforderlich waren. Gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH ist allerdings zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der erwachsenen Kurkosten – als eine von zwei Möglichkeiten – die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben.

Diese Voraussetzung ist – gemäß dem festgestellten Sachverhalt – im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Weder liegt ein tatsächliches ärztliches Zeugnis oder Gutachten vor (sondern lediglich eine Verordnung), noch ist auf dieser Verordnung erkennbar, dass aus ärztlicher Sicht überhaupt ein Kuraufenthalt verordnet werden soll.

Einem ärztlichen Zeugnis oder Gutachten ist gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH – gewissermaßen als zweite Möglichkeit zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der erwachsenen Kurkosten – gleichzuhalten, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse in der Regel ebenfalls ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt hat die ÖGK zwar einen Zuschuss an die „***Kurbad***“ (Selbständiges Ambulatorium für physikalische Medizin) geleistet, ein Zuschuss für den Aufenthalt im von der Beschwerdeführerin gewählten Hotel ist – gemäß dem festgestellten Sachverhalt – nicht erfolgt. Somit kann betreffend die Kosten für die gewählte Unterkunft – im Übereinstimmung mit dem belangten Finanzamt – keine Zwangsläufigkeit der erwachsenen Kosten erkannt werden.

Dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend gewesen ist, wie dies nach der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH erforderlich ist, konnte von der Beschwerdeführerin ebenfalls nicht nachgewiesen werden. Insbesondere ergibt sich dieser Nachweis nicht aus der vorgelegten ärztlichen Verordnung. Dass die in dieser Verordnung „erbetenen Leistungen“ notwendigerweise im Rahmen einer Kur und nicht etwa bei (lokal ansässigen) Physiotherapeuten bzw. Ambulatorien für physikalische Medizin erbracht

werden müssen, ergibt sich daraus nicht. Die Tatsache, dass der Kuraufenthalt der Gesundheit der Beschwerdeführerin letztlich (möglicherweise) zuträglich war, genügt für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung nicht (siehe erneut die obig zitierte Judikatur des VwGH).

Im Ergebnis waren somit – in Übereinstimmung mit der Beschwerdeentscheidung – die beantragten Kosten für die Untersuchungen der Kurärztin des ***Kurbad*** sowie die dortigen Heilmassagen zu gewähren. Die ebenfalls beantragten Kosten für die von der Beschwerdeführerin gewählte Unterkunft (***Hotel***) in ***Ort1*** sind auf Basis der obigen Ausführungen nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Der angefochtene Bescheid ist somit dahingehend abzuändern, dass er der Beschwerdeentscheidung vom 09.01.2023 entspricht.

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 Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 5. März 2024