

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, Anschrift_A, über die Beschwerde vom 22. Dezember 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. November 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

A.) Verfahrensgang:

A.1.) Die Beschwerdeführerin beehrte in der am 10. März 2023 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2022 ua. im Rahmen der Behinderung aufgelaufene Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt (im Betrag von 12.789,48 €).

Über Vorhalt der Abgabenbehörde vom 17. März 2023 reichte die Beschwerdeführerin ua. ein ärztliches Attest von Dr._A vom 10. März 2023, eine Kostenzusammenstellung für Medikamente, Präparate, Spezialbehandlungen für Friseur, Behandlungsbeitragsvorschreibungen der bvaeb vom 26. Dezember 2021, 23. Jänner 2022, 20. Februar 2022, 20. März 2022, 24. Mai 2022, 24. Juli 2022, 21. August 2022 und 20. November 2022, eine Fahrtkostenaufstellung zum Landeskrankenhaus_A sowie verschiedene Arzt- und Therapierechnungen nach.

Das Finanzamt Österreich erkannte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022 (mit Ausfertigungsdatum 27. November 2023) Gesamtkosten im Betrag von 3.755,57 € als außergewöhnliche Belastungen aus eigener Behinderung (ohne Ansatz eines Selbstbehaltes) an und versagte im Übrigen den geltend gemachten Kosten für Haarbehandlungen wegen Haarausfall

und für einen Kuraufenthalt die steuerliche Anerkennung. Die Krankheitskosten für den Arzt_A sowie die Kosten für Sehbehelfe wurden unter Berücksichtigung des Selbstbehalts als außergewöhnliche Belastung angesetzt.

In der hiergegen fristgerecht elektronisch eingereichten Beschwerde vom 22. Dezember 2023 führte die Abgabepflichtige aus wie folgt:

„Ich habe seit mehr als 10 Jahren Krebs und hatte deshalb auch einige schwere Operationen. Meine Behinderung beträgt deshalb 70% - dies unbefristet. Ich muss täglich Krebsmedikamente, welche einer Chemotherapie entsprechen, schlucken. Die Nebenwirkungen sind heftig und müssen behandelt werden. Die Arztrechnungen haben SEHR WOHL mit meiner Krankheit zu tun. Ich muss zu regelmäßigen Untersuchungen innerhalb bestimmter kurzer Fristen. Diese Untersuchungen können nur bei ausgewählten Fachärzten stattfinden. Auch die Kuren in den letzten und laufenden Jahren wurden und werden mir von meinen Ärzten dringend empfohlen und helfen mir immer wieder sehr gut. Die Friseurkosten sind auch Krebsbehandlungen, da der laufende Haarausfall wegen der Chemotherapie behandelt wird. Die Präparate verwende ich auch daheim, da bei jeder Haarwäsche die Behandlung weitergeführt werden muss. Diese Behandlungen gibt es nur über einen Friseur. Auch meine Brillen haben einen Bezug zur Krankheit, da sich die Sehkraft immer wieder verändert und ich für diverse Tätigkeiten verschiedene Brillen benötige. Mein Augenarzt sagte mir, dass sich die Augen bei Krankheiten immer wieder verändern. Da alle meine Krankheitskosten auch in den letzten Jahren anerkannt wurden, sollte dies auch für das veranlagte Jahr 2022 gelten und als außergewöhnliche Belastung OHNE SELBSTBEHALT berücksichtigt werden. Kosten bei Behinderung sind laut EStG nicht zu kürzen und auch ohne Selbstbehalt zu verrechnen. Darauf wurde auch bei der Reha in einem Aufklärungsseminar hingewiesen. Ich wünsche deshalb die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2022 und alle meine Kosten ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Ich verzichte auf Beschwerdevereinscheidung durch das Finanzamt und bitte um direkte Weiterleitung an das Bundesfinanzgericht, da dort auch noch das Jahr 2021 zur endgültigen Erledigung liegt.“

Das Finanzamt Österreich legte die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht direkt ohne Erlassung einer Beschwerdevereinscheidung vor (mit Vorlagebericht vom 9. Februar 2024).

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 18. September 2024 führte die Beschwerdeführerin unter Beilage der Stellungnahme der Firma_C vom 22. Oktober 2024 (bezüglich Notwendigkeit der Haarkur), einer „Therapieaufstellung“ des Hotels_A vom 23. Juli 2021, eines Schreibens der Dr._A vom 10. März 2023, einer schriftlichen Information über Lohnsteuersparen der Einrichtung_A sowie der Rechnungsbelege der Friseur_A ergänzend aus, sie müsste seit der zweiten Krebsoperation 2015 am Kopf (dritte Krebserkrankung) starke Krebstabletten (Medikament_A) nehmen, die wie eine Chemotherapie wirken würden. Wegen dieser Chemotherapie werde die Haarstruktur immer schütterer bis hin zum Haarausfall. Deswegen werde die spezielle Haarkur von Physiocoiffeur, die sie im Friseursalon_A erhalten würde, benötigt. Diese bestehe aus einem Kopfhautpeeling (Intensiv Peeling), welches 30

Minuten einwirken müsse. Danach bekomme sie eine Feuchtigkeitsbehandlung (Hydrating Therapy), welche wieder 30 Minuten benötige, dann würden die Haare mit einem Spezialshampoo und einer Haarkur (Soin Protection) gewaschen werden. Am Ende komme noch Acide auf die Haare. Zum Abschluss werde noch der Soin Mousseschaum zur Stärkung und Reparatur der Haare aufgetragen. Die Kur beinhalte auch Haare waschen, schneiden und föhnen. Diese Kur müsse auch daheim gemacht werden, wobei dieselben Produkte verwendet werden würden. Nach der Haarwäsche komme Acide gemischt mit Regenerant für 1 Monat, dann Acide gemischt mit Detoxinant für einen weiteren Monat auf die Haare. Im 3. Monat müsse eine Stammzellenkur (Evolution Intensiv) gemacht werden. Ohne diese Haarbehandlung würde über die nächsten Jahre eine Glatze entstehen. Damit könnte die Beschwerdeführerin nicht leben. Die gewöhnlichen Friseurkosten seien nicht verrechnet worden. Aufgrund der zahlreichen Medikamente, va. der starken Krebstabletten, habe sich die Sehkraft stark verschlechtert. Die Beschwerdeführerin sei Brillenträgerin und benötige eine Lesebrille, eine zur PC-Arbeit, eine zum Autofahren und eine Sonnenbrille. Die Augen seien seit der Erkrankung schlechter geworden. Die Mundhygiene sei übersehen worden, da die standartmäßigen Zahnbehandlungen wegen der Behinderung absetzbar seien. Der Arzt habe die Kuren wegen der starken Nebenwirkungen der Krebstabletten in Ort_A empfohlen. Es gebe keine Verordnungen, da es vor Ort Ärzte gebe, die die notwendigen Therapien aufgrund der Krebserkrankung und Nebenwirkungen erstellen würden. Die Nebenwirkungen seien die Folgenden: Schwindel mit unsicherem Gang (deswegen öfters Stürze; die Beschwerdeführerin könne keinen normalen Sport wie Radfahren, Skifahren etc. mehr ausüben, da das Gleichgewicht fehle); zahlreiche Ödeme in den Beinen und Füßen (dadurch beim Stehen große Schmerzen und erforderlich sofortiges Niedersetzen); Nervenschmerzen (erforderlich dagegen die Einnahme von Tropfen). Die Beschwerdeführerin könne keine Stiegen ohne Geländer bewältigen, da sie sonst umfalle. Die Kur habe ihr sehr gut getan. Im Zuge einer Krebsoperation 2012 seien einige Lymphknoten entfernt worden, deshalb habe sie sehr geschwollene Beine und starke Schmerzen in den Beinen, sodass sie nicht mehr stehen könne. Seit 1. September 2023 sei die Beschwerdeführerin in Berufsunfähigkeitspension. Die Krankengeschichte stelle sich wie folgt dar: 2012 1. Krebs und Operation, 2014 2. Krebs, 2015 3. Krebs und Operation.

B.) Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist 2012 an Krebs (Krankheitsibld_A) erkrankt und bedarf einer laufenden Antikörpertherapie. Das Sozialministerium Service bescheinigte im Sachverständigengutachten vom 1. März 2016 die Gesundheitsschädigungen und attestierte der Abgabepflichtigen einen Gesamtgrad der dauerhaften Behinderung von 70% (siehe ua. das „Ärztliche Attest“ von Dr._A vom 10. März 2023 und den Behindertenpass vom 8. März 2016).

B.1.) Die Beschwerdeführerin war vom 17. bis 27. Juli 2022 im Hotel_A aufhältig (Unterkunft mit Vollpension) und nahm hierbei das als Kurangebot bezeichnete Programm Programm_A in Anspruch. Bei dem Hotel_A handelt es sich laut Angaben auf der Homepage weder um ein Krankenhaus noch um ein Wellnesshotel oder Gesundheitshotel. „Auch mit einem klassischen

Kurhotel kann das Hotel_A nicht verglichen werden. Das Konzept unseres Hauses im idyllischen Ort_C ist einmalig: Wir sind das Zentrum für Naturheilkunde in Land_A – und über seine Grenzen hinaus. Unsere Gäste erleben hier eine einzigartige Kombination aus moderner, ganzheitlicher Medizin sowie Kneipp, Ayurveda, Traditioneller Chinesischer Medizin und Spiritualität an einem besonderen Ort.“ Das konsumierte Programm „Programm_A“ wird auf der Homepage umschrieben als eine *„Kur bei Erschöpfung und Frühjahrsmüdigkeit. Jeden Tag 100 Prozent - Woher nehmen? Bringen Sie sich wieder ins Lot und verhelfen Sie Ihrem Körper zur notwendigen Ruhe, die er braucht. Tanken Sie auf und starten Sie wieder durch. Entdecken Sie die einzigartige Symbiose unserer drei Naturheilkunden aus Europa, China und Indien. Das Angebot Programm_A kann helfen bei: Erschöpfung, Schlafstörungen, Herz-Kreislaufstörungen, Atemwegserkrankungen, Konzentrationsstörungen, Müdigkeit“*. Ziel dieses Angebotes sei *„Programm_A: Neue Kräfte gewinnen, sich gesund und vital fühlen – das ist es, was viele Menschen sich wünschen. Stress sowie private und berufliche Herausforderungen können belasten und an den Kräften zehren. Mit einem Kurangebot aus dem Bereich „Programm_A“ fühlen Sie Ihre Kraftreserven wieder auf und gehen gestärkt hinaus in die Welt. Das Hotel_A mit seinem ruhigen Park ist der ideale Ort dafür.“* Mit dem Programmangebot „Programm_A“ sind bei einem zehntägigen Aufenthalt neben Nächtigungen und KurhausMed Kulinarik die therapeutische Leistungen *„2x Arztgespräche, 2x Therapiekonzepte mit Gespräch, 1x Beratung nach Ayurveda & Dosha-Check, 8x Kneipptherapien nach ärztlicher Empfehlung, 2x Abhyanga Ganzkörpermassagen, 2x Shirodhara Stirnölguss, 3x Akupunktmassagen, 1x Massagetherapie oder TCM-Massage (60 Minuten), 3x Akupunktur, 3x Entspannungseinheiten und 1x Meditatives Yoga INN-Balance“* sowie tägliche Gesundheitsgymnastik, eine geführte Meditation und eine Stadtführung verbunden.

Dem Aufenthalt im Hotel_A liegt keine ärztliche Verschreibung zugrunde, sondern erfolgte dieser, da die Kur mit verschiedenen Therapien der Abgabepflichtigen *„sehr gut getan“* habe. Die Beschwerdeführerin begehrt für den Aufenthalt samt Kurangebot „Programm_A“ den Betrag von Betrag-1 € als außergewöhnliche Kosten in Zusammenhang mit ihrer Behinderung (siehe die Rechnung des Hotels_A vom 26. Juli 2022, die Aufstellung „Arzt- und Therapie-Rechnungen 2022“, das „Ärztliche Attest“ von Dr._A vom 10. März 2023 sowie die homepage: Homepage_A, Stand 9. April 2024).

B.2.) Über Empfehlung der Firma_C wegen Haarausfall (siehe Schreiben vom 22. Oktober 2024) erhielt die Beschwerdeführerin regelmäßig im Friseur_A eine Haarkur bzw.

Kopfhautbehandlungen. Nach der vorliegenden Aktenlage wurden der Beschwerdeführerin die Haarbehandlungen nicht ärztlich verordnet (siehe ua. die Angaben der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 1. November 2024 sowie das „Ärztliche Attest“ von Dr._A vom 10. März 2023).

B.3.) Die Beschwerdeführerin nahm im strittigen Jahr weiters ua. noch die ärztlichen Leistungen von Zahnarzt_A (siehe die Rechnung über 61,59 €) in Anspruch und tätigte Aufwendungen für den Erwerb von optischen Brillen im Gesamtbetrag von 2.340,00 € (siehe die vorliegenden Rechnungen).

C.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der vorliegenden unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen.

D.) Rechtslage:

D.1.) Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und „unter Ausschluss jeden Zweifels“ das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; BFG 16.6.2020, RV/7102358/2020); es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen (VwGH 26.3.2003, 98/13/0072). Er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (VwGH 11.6.1991, 91/14/0052; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz. 9).

D.2.a) Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg.cit.) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg.cit.) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, muss zwangsläufig erwachsen und muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.

Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066; VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051). Aufwendungen, die nachweislich durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehen und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellen, stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich und sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.5.1956, 349/56; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, Einkommensteuergesetz, § 34 Anm. 78). Die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit (VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz. 42, 90).

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG, die anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 leg.cit.), sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts abgezogen werden.

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 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG).

D.2.b) Der Steuerpflichtige hat die Wahl, entweder den Pauschbetrag nach § 35 Abs. 3 EStG oder die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung nach § 34 Abs. 6 EStG geltend zu machen. Die gleichzeitige Zuerkennung des Pauschbetrages und der tatsächlichen Kosten ist nicht zulässig (Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, Einkommensteuergesetz, § 35 Anm. 47). Es sind dann sämtliche Kosten (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079), und zwar aus allen Behinderungen, nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 35 Rz. 13).

Ergänzend zu § 35 EStG 1988 wurde die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl II 430/2010, erlassen.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen u.a. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Eine Behinderung liegt nach § 1 Abs. 2 der Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Nach § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Hat der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Behindertenfreibetrag iSd § 35 EStG, ist zu unterscheiden:

- Krankheitskosten in Zusammenhang mit der Behinderung (zB Aufwendungen für Bewegungstherapie eines Gehbehinderten) können mit Ausnahme der in § 4 der VO BGBl 1996/303 genannten Behindertenbehelfe und Kosten der Heilbehandlung nicht neben den Freibeträgen gemäß § 35 EStG geltend gemacht werden. Sollen die tatsächlich angefallenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, müssen sämtliche Kosten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden, ein Selbstbehalt ist diesfalls nicht zu tragen.

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht im Zusammenhang stehen (zB Zahnersatz eines Blinden), können nach Abzug des Selbstbehalts neben den Freibeträgen iSd § 35 EStG abgezogen werden (Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, Einkommensteuergesetz, § 34 Anm. 78).

D.2.c) Das österreichische Einkommensteuergesetz unterscheidet zwischen den Begriffen Behinderung und Krankheit und grenzt im Rahmen der Bestimmungen über außergewöhnliche Belastungen geistige und körperliche Behinderungen, für welche eine zumindest 25%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit amtlich bescheinigt wurde bzw. aufgrund welcher pflegebedingte Geldleistungen bezogen werden, von den übrigen Behinderungen und von Krankheiten ohne Bezug zu einer Behinderung ab. Nur für die beiden zuerst genannten Gruppen gelten die besonderen Bestimmungen der § 34 Abs. 6 EStG 1988 (Anerkennung der Kosten ohne Anrechnung auf einen Selbstbehalt) und § 35 EStG 1988 über die Berücksichtigung von Kosten einer Behinderung.

Es bedarf eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt (VwGH 14.6.1988, 85/14/0150). Soweit er nicht offensichtlich ist, wie zB bei der Bewegungstherapie eines Gehbehinderten, ist er zumindest glaubhaft zu machen (UFS 2.5.2005, RV/0067-G/03). Die Aufwendungen müssen zwangsläufig erwachsen (VwGH 11.4.1984, 83/13/0076 Privatchauffeur). Kosten, die der Behandlung anderer Krankheiten dienen (VwGH 28.9.1983, 82/13/0111; BFG 21.8.2017, RV/3100585/2015; UFS 21.1.2010, RV/3672-W/09; BFG 31.10.2018, RV/7104876/2018), können nur als zusätzliche außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt berücksichtigt werden (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 35 Rz. 13).

Ausschließlich jene Kosten, die durch eine Behinderung im Ausmaß einer festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 25% bedingt sind, sind als tatsächliche Kosten aus dem Titel der Behinderung anstelle des Behindertenfreibetrages ohne Abzug des Selbstbehalts zu qualifizieren. Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung im Ausmaß von mindestens 25% stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG, sodass der vom Steuerpflichtigen zu tragende Selbstbehalt abzuziehen ist. Auch Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem Zusammenhang mit einer Behinderung steht, können nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG geltend gemacht werden, also durch Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG (VwGH 28.9.1983, 82/13/0111; VwGH 28.5.1986, 85/13/0119; VwGH 18.5.1995, 93/15/0079). Die (tatsächlichen) Kosten einer Behinderung können nach § 34 EStG geltend gemacht werden, wenn der Grad der Behinderung weniger als 25% beträgt (BFG 10.11.2021, RV/7101268/2020; Doralt in Doralt/ Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, § 35 Rz. 8; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 35 Rz. 13).

D.2.d) Unabhängig von der Zuordnung der geltend gemachten Kosten zu einer Behinderung bzw. zu allgemeinen Krankheitskosten ist zufolge § 34 Abs. 1 Z 2 EStG weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen, dass es sich um solche handelt, die für eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erforderlich sind. Nicht jede auf ärztliches Anraten oder aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt nämlich zu einer außergewöhnlichen Belastung. Nur Maßnahmen, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung gesundheitlicher Beeinträchtigungen nachweislich notwendig sind, werden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als zwangsläufig erachtet (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254).

Wie auch der VwGH in 11.2.2016, 2003/13/0064, ausgeführt hat, ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130). Individuelle Betrachtungsweise ist erforderlich (VwGH 14.9.1994, 91/13/0229), wenngleich das Merkmal selbst nach objektiven Kriterien zu prüfen ist (Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz. 38). Bloße Wünsche und Vorstellungen sowie allgemein gehaltene Befürchtungen reichen grundsätzlich nicht aus (VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; BFG 9.7.2015, RV/5101381/2014; BFG 25.11.2014, RV/3100517/2013; BFG 3.11.2014, RV/2100726/2013; BFG 17.9.2014, RV/2100796/2014; BFG 24.7.2014, RV/5101351/2012).

Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in seiner Judikatur weiters nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; UFS 21.1.2010, RV/3672-W/09; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz. 90).

Darüber hinaus muss sichergestellt sein, dass die durchgeführten Maßnahmen unter Anleitung einer fachkundigen Person - dh eines Arztes oder Therapeuten - eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung des spezifischen Krankheitsbildes haben und die Wirkung der Behandlung auf das Leiden geprüft werden kann (UFS 20.3.2008, RV/2462-W/07; UFS 24.9.2008, RV/0973-L/07; BFH 14.8.1997, III R 67/96). Auch nach der Rechtsprechung des OGH können nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, den therapeutischen Zweck gewährleisten bzw. medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen hintanhaltend und somit die Qualifikation als „Heilmittel“ oder „Heilbehandlung“ für sich in Anspruch nehmen (OGH 5.12.2000, 10 Obs 311/00h).

Abzugsfähig können ua. die Aufwendungen für eine Heilkur oder Rehabilitationskosten sein (VwGH 9.12.1992, 91/13/0094; BFG 15.11.2018, RV/7103500/2018; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz 90). Nicht abzugsfähig sind allerdings jene Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, Verpflegungskosten (UFS 26.8.2008, RV/0158-

K/08) und Trinkgelder, Besuche von Thermalbädern und Ähnlichem, ohne sich dort unter Aufsicht/Anleitung behandeln zu lassen (VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0049; UFS 10.10.2012, RV/0377-G/12) oder Gesundheitswochen (BFG 24.7.2014, RV/5100672/2012; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz 90).

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 (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120). Die Reise muss zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123); die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen sohin zwangsläufig erwachsen; eine andere Behandlung darf keinen bzw. kaum einen Erfolg versprechen (VwGH 4.10.1977, 2755/76). 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 (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022). Für das Vorliegen der Voraussetzungen ist der Steuerpflichtige nachweispflichtig (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; BFG 3.4.2018, RV/4100086/2015; UFS 27.9.2012, RV/2549-W/11), 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 werden (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes daher vor allem das Vorliegen wesentlicher Beweismittel unerlässlich (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Erforderlich ist zunächst die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses („vorfeldweisen ärztliches Gutachten“, VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136: ein bloß mittelbarer ärztlicher Ordnungszusammenhang reicht nicht aus), aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120).

In den dem Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 28.10.2004, 2001/15/0164, zugrundeliegenden Fall wurde es 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 (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164). 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 (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

E.) Erwägungen:

E.1.) Hotel_A:

Wie oben dargelegt können Kurkosten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als außergewöhnliche Belastung im Sinne der angeführten Bestimmung nur dann anerkannt werden, wenn der Kuraufenthalt in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht, aus medizinischen Gründen erforderlich ist und ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139). Lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielende Aufwendungen finden keine steuerliche Berücksichtigung, selbst wenn sich die betreffenden Maßnahmen auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken können.

Es wird im vorliegenden Fall keineswegs in Abrede gestellt, dass der Aufenthalt im „Hotel_A“ und die konsumierten Anwendungen dem Gesundheitszustand der Beschwerdeführerin zuträglich waren, allerdings reicht - unter Verweis auf obige Ausführungen - alleine der Umstand, dass der Aufenthalt der Gesundheit förderlich war, für die Anerkennung als Kuraufenthalt im oben dargestellten Sinne nicht aus (vgl. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Die behaupteten Linderungen der Nebenwirkungen der Krebstabletten vermögen nichts an dem Umstand zu ändern, dass das in Anspruch genommene streitgegenständliche Programm „Programm_A“ – „Programm_A“ von dem Hotelbetreiber auf der Homepage als eine „Kur bei Erschöpfung und Frühjahrsmüdigkeit“ angepriesen wird, sodass sich dieses offensichtlich nicht insbesondere an (krebs)erkrankte Personen, sondern an jeden Erholungssuchenden wendet, der mit dem Aufenthalt ebenfalls die Steigerung des persönlichen gesundheitlichen Wohlbefindens, den Stressabbau sowie ein generelles „Krafttanken“ anstrebt (siehe hierzu die Beschreibung des Programmes „Programm_A“ auf der Homepage des Hotelbetreibers). Das Angebot des „Hotels_A“ dient somit keiner krankheitsspezifischen Heilbehandlung.

Wie oben näher dargelegt bedürfte es für eine steuerliche Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zudem auch der Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, welches im gegebenen Fall nicht vorliegt. Das von der Beschwerdeführerin beigebrachte „Ärztliche Attest“ der Dr._A vom 10. März 2023 bescheinigt lediglich im Nachhinein, dass die Kur mit verschiedenen Therapien der Beschwerdeführerin sehr gut getan hätte, stellt jedoch keine Verordnung einer Kur mit der gebotenen Darlegung der Notwendigkeit samt Kurdauer und der verordneten Therapien dar. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin können auch vor Ort ärztlich verschriebene Therapieeinheiten das obige Erfordernis für einen notwendigen Kuraufenthalt nicht ersetzen bzw. belegen.

Aufgrund dieser Erwägungen gelangt das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes zu stellen sind, zur Ansicht, dass die Zwangsläufigkeit im streitgegenständlichen Jahr nicht als erwiesen angenommen werden kann und daher die Kosten für den Aufenthalt im „Hotel_A“- wie vom

Finanzamt bereits zutreffend vorgenommen - schon dem Grunde nach nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

E.2.) Haarbehandlungen:

Über ausdrückliche Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes vom 18. September 2024, die medizinische Indikation für die Haarbehandlungen zu belegen, reichte die Beschwerdeführerin neben dem „Ärztlichen Attest“ von Dr._A vom 10. März 2023 lediglich ein Schreiben der Firma_C vom 22. Oktober 2024 nach. Weitere Bezug habende ärztliche Befunde oder Unterlagen, aus denen eindeutig und zweifelsfrei hervorgegangen wäre, die von der Beschwerdeführerin in Anspruch genommenen Haarbehandlungen seien ärztlich verordnet und die Nebenwirkungen der eingenommenen Medikamente hätten eine Heilbehandlung in Form der durchgeführten Haarbehandlungen medizinisch indiziert, wurden jedoch nicht übermittelt.

Aus dem vorliegenden Schreiben der Firma_C vom 22. Oktober 2024 ergibt sich lediglich, dass die Beschwerdeführerin bedingt durch Vorerkrankungen unter erheblichen Haarausfall gelitten habe und dieser daher spezielle Kopfhautbehandlungen, durchgeführt vom Friseur_A, empfohlen worden wären. Die durchgeführten Kopfhautbehandlungen seien lymphanregend und würden den Entgiftungsprozess unterstützen. Dr._A führt in dem Schreiben vom 10. März 2023 wiederum nur aus, dass die Beschwerdeführerin als Folge der Krebstabletten unter starkem Haarausfall leide, weshalb sie zur Abwehr einer Glatze beim Friseur eine Haarkur durchführe.

Als wesentliches, wenn auch nicht einziges Mittel der Nachweisführung für die medizinische Indikation einer Maßnahme ist die ärztliche Verordnung zu sehen (UFS 21.1.2010, RV/3672-W/09). Eine solche liegt im gegenständlichen Fall zweifelsohne nicht vor, stellt das gegenständliche Schreiben der Firma_C weder eine ärztliche Verordnung für die vorgenommenen Haarbehandlungen dar noch enthält dieses Angaben bezüglich einer entsprechenden Diagnose, aus welcher ableitbar gewesen wäre, um welche konkrete Krankheit es sich bedingt durch die Vorerkrankungen handeln würde, welche die streitgegenständlichen Haarbehandlungen im Sinne einer von der Rechtsprechung geforderten Heilbehandlung erforderlich gemacht hätten. Das gleiche gilt auch für das „Ärztliche Attest“ von Dr._A, zumal diese hierin nicht einmal anführt, der Beschwerdeführerin die gegenständliche Haarkur ärztlich empfohlen zu haben. Das vorliegende Beschwerdevorbringen vermag somit nicht die erforderliche medizinische Notwendigkeit der Haarbehandlungen in Hinblick auf deren Bedeutung für die Heilung oder Linderung einer bestimmten Krankheit bzw. medikamentöser Nebenwirkungen auszusagen. Angemerkt wird, dass das – von der Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 1. November 2024 als ursächlich für die Haarbehandlungen angegebene – Medikament_A laut Beipackzettel nicht einen Haarausfall als mögliche Nebenwirkung anführt.

Die streitgegenständlichen Haarkuren wurden zudem laut den vorliegenden Rechnungen von Friseur_A durchgeführt. Es handelt sich hierbei um kein medizinisches bzw. ärztliches Institut,

sondern um einen ortsüblichen normalen Friseursalon. Die Behandlungen erfolgten somit von keinem ärztlichen bzw. medizinisch geschulten Personal und ohne ärztlicher Aufsicht. Für eine steuerliche Anerkennung als Heilbehandlung bedarf es jedoch neben dem Nachweis der medizinischen Notwendigkeit auch der unter Anleitung einer fachkundigen Person, dh. eines Arztes oder eines Therapeuten, vorgenommenen therapeutischen Behandlung des spezifischen Krankheitsbildes. Im vorliegenden Fall ist dies jedoch nicht gegeben.

Nach der vorliegenden Aktenlage vermögen die streitgegenständlichen Haarbehandlungen nicht die geforderten strengen Voraussetzungen für eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung zu erfüllen, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen keine steuerliche Berücksichtigung finden.

E.3.) Aufwendungen für Brillen und Zahnarzt:

Trotz ausdrücklicher Aufforderung ua. durch das Bundesfinanzgericht erbrachte die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen keinerlei Nachweis, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Brillen sowie für Zahnarzt durch die streitgegenständliche Behinderung bzw. (Krebs)Erkrankung bedingt angefallen seien.

Zum einen wurde weder das Vorbringen, die zahlreichen Medikamente würden die Sehkraft stark verschlechtern, durch zweckdienliche Unterlagen glaubhaftgemacht noch ergibt sich derartiges aus dem „Ärztlichen Attest“ von Dr._A. Die Ärztin führt in diesem Schreiben vom 10. März 2023 zwar aus, dass sich die „Sehkraft stark verändert“ habe, sodass die Beschwerdeführerin auf unterschiedliche Brillen angewiesen sei, attestiert jedoch nicht, dass dies unmittelbar durch die Erkrankung bzw. die eingenommenen Medikamente medizinisch bedingt sei.

Betreffend die Zahnbehandlungen unterließ die Beschwerdeführerin zum anderen jegliches Vorbringen zur Darlegung eines unmittelbaren Zusammenhanges der Aufwendungen mit ihrer Erkrankung bzw. Behinderung.

Nach der Aktenlage sind die geltend gemachten Aufwendungen nicht durch die Behinderung der Beschwerdeführerin bedingt. Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher der Rechtsansicht der Abgabenbehörde im bekämpften Bescheid an, dass diese Ausgaben nach den allgemeinen Vorgaben des § 34 EStG lediglich nach Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG steuerliche Berücksichtigung finden können.

E.4.) Zusammenfassend ist auszuführen, dass der bekämpfte Bescheid rechtmäßig ergangen ist, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

F.) 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 24. Jänner 2025