

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen 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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht darüber, welche Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind und ob die von der privaten Krankenversicherung erhaltenen Kostenersätze von diesen Aufwendungen abzuziehen sind bzw. ob ein derartiger Abzug dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht.

Die Bf. machte in ihrer elektronisch am 10.03.2023 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2022 außergewöhnliche Belastungen in Höhe von insgesamt 16.096,77 Euro geltend.

Weiters wurde die Gewährung des Pauschbetrages bei eigener Behinderung von 80% und des Freibetrages wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel beantragt. Per Post legte die Bf. detaillierte Unterlagen vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom 13.03.2023 wurde die Bf. von der belangten Behörde aufgefordert, eine detaillierte Aufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen samt belegmäßiger Nachweise vorzulegen. Mit Schreiben vom 14.03.2023 übermittelte die Bf. neuerlich die bereits am 10.03.2023 vorgelegten Unterlagen.

Der Einkommensteuerbescheid erging am 26.06.2023, wobei lediglich Krankheitskosten mit Selbstbehalt in Höhe von 1.801,22 Euro und Kosten aus der eigenen Behinderung in Höhe von 334,45 Euro anerkannt wurden. Begründend führte die belangte Behörde an, dass bei den geltend gemachten Zahlungen einer Zusatzkrankenversicherung keine Zwangsläufigkeit vorliege. Betreffend Wahlarztkosten und Sonderklassegebühren lägen keine triftigen medizinischen Gründe vor. Der Kuraufenthalt werde nicht berücksichtigt, da er laut ärztlicher Bestätigung nur empfohlen worden sei. Die Einkommensteuer wurde mit einer Gutschrift in Höhe von 1.138 Euro festgesetzt.

Die Bf. erhob fristgerecht Beschwerde und legte eine ausführliche Begründung samt Beilagen zu den einzelnen Beschwerdepunkten vor. Zusammengefasst monierte die Bf. zum Beschwerdepunkt Sonderklasse, dass zum Zeitpunkt ihres dringenden und sofortigen Krankenhausaufenthaltes COVID (Corona) noch voll aktiv gewesen und dies für sie aufgrund ihrer Erkrankung an ***1*** sehr gefährlich gewesen sei. Daher sei die Unterbringung in einem Einzelzimmer der Sonderklasse erfolgt, um eine für sie lebensgefährliche Situation der möglichen Ansteckung mit COVID zu vermeiden. Zum Beschwerdepunkt Wahlarztkosten brachte die Bf. vor, die Behandlungen seien aufgrund ihrer Schwindelanfälle erforderlich gewesen. Zum Beschwerdepunkt Kuraufenthalt in ***2*** gab die Bf. an, der Aufenthalt sei ihr von ihrer Hausärztin verschrieben worden. Die dringende Empfehlung für den Kuraufenthalt gehe auch aus den vorgelegten Arztbriefen hervor.

Zum Beschwerdepunkt Reha-Aufenthalt in ***3*** führte die Bf. aus, die Kosten und die Genehmigung seien auf Grund ihres massiv verschlechterten Gesundheitszustandes, insbesondere der Steigerung der ***1*** von Stufe 1 auf Stufe 3, von der PVA übernommen worden. Der Aufpreis für die notwendige Diätverpflegung und die Kosten des Parkplatzes seien aufgrund ihrer Behinderung ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Zum Beschwerdepunkt ***4*** Versicherung verwies die Bf. darauf, dass die Beträge, die sie bei der privaten Krankenversicherung angespart habe, und die zu Vergütungen geführt haben, in jedem Falle als außerordentlicher Aufwand anzusehen seien, da ja seit dem Jahr 2021 die Prämien nicht mehr absetzbar seien und daher die Versicherung als reine private Angelegenheit anzusehen sei. Überdies werde der verfassungsmäßige Gleichheitsgrundsatz bei Nichtanerkennung verletzt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.11.2023 wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass eine freiwillige Krankenversicherung keine außergewöhnliche Belastung sei und keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden, wenn die Leistungen aus der Krankenversicherung auf die Behandlungskosten angerechnet werden. Betreffend Sonderklassegebühr sei die Bf. im Ergänzungsersuchen vom 13.03.2023 aufgefordert worden, triftige medizinische Gründe nachzuweisen.

Für die steuerliche Berücksichtigung der strittigen Wahlarztkosten wäre das Vorliegen einer ärztlichen Bestätigung hinsichtlich der medizinischen Indikation erforderlich gewesen. Eine derartige Bestätigung sei nicht vorgelegt worden. Betreffend Kuraufenthalt wurde ergänzend auf die Entscheidungslinie des VwGH verwiesen, wonach Heilbehandlungen bereits vorfeldweise von Ärzten verordnet werden müssen, um die Zwangsläufigkeit zu indizieren. Der gegenständliche Kuraufenthalt sei laut ärztlicher Bestätigung nur empfohlen worden.

Daraufhin brachte die Beschwerdeführerin am 21.12.2023 fristgerecht einen Vorlageantrag ein. Betreffend ***4*** Versicherung werde klargestellt, dass sie nie die Absetzbarkeit der Zahlungen an die private Krankenversicherung verlangt habe, sondern es ihr um die Frage der Refundierungen gehe. Im Übrigen verwies sie auf ihre Argumentation in der Beschwerde, die sie vollinhaltlich aufrechterhalte.

Von der belangten Behörde wurde die Bf. mit weiteren Ersuchen vom 02.04.2024 und 19.06.2024 aufgefordert, ergänzende Fragen zum Beschwerdevorbringen zu beantworten sowie Belege zu übermitteln und Stellung zu den beantragten Aufwendungen zu nehmen. Diesen Aufforderungen kam die Bf. in ihren Schriftsätzen vom 16.04.2024 und 26.06.2024 nach und übermittelte weitere Unterlagen.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 10.07.2024 zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde legte in ihrer Stellungnahme umfangreiche Ausführungen zu ihrem Standpunkt dar und beantragte, die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von 1.801,22 Euro zu bestätigen. Betreffend außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt seien nach Ansicht der belangten Behörde insgesamt 584,39 Euro anzuerkennen, sodass diesbezüglich eine teilweise Stattgabe zu erfolgen habe.

Zu diesem Vorlagebericht langte am 20.08.2024 eine ausführliche Stellungnahme der Bf. beim Bundesfinanzgericht ein. Beantragt wurde, alle in der Arbeitnehmerveranlagung angeführten Positionen steuermindernd zuzusprechen, so wie es der Gesetzeslage entsprechen würde. Die Gründe für die Notwendigkeit der dargestellten Behandlung habe die Bf. bereits umfassend dargelegt. Die beantragte mündliche Verhandlung fand am 15.01.2025 in Anwesenheit der Bf. und ihres Ehegatten sowie der Amtsvertreterin statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die am ***5*** geborene Bf. weist im Beschwerdejahr aufgrund ihrer ***1*** einen Grad der Behinderung von 70% und aufgrund ihrer ***6*** einen Grad der Behinderung von 50% auf. Insgesamt beträgt der Grad der Behinderung infolge dieser Funktionseinschränkungen 80%. Die ***1*** hat sich im Beschwerdejahr auf Stufe III verschlechtert. Eine ***7*** ist erforderlich. Die Bf. ist in ihrer Mobilität erheblich und dauerhaft eingeschränkt, sodass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht mehr zumutbar ist. Im Vorjahr wies die Bf. einen Grad der Behinderung von insgesamt 60% (davon ***1*** 30% und ***6*** 50%) auf.

Die Bf. hat in ihrer Einkommensteuerklärung die Berücksichtigung folgender außergewöhnlicher Belastungen beantragt:

Bezeichnung	Betrag	Kennzahl (KZ)
Krankheitskosten (mit Selbstbehalt)	3.787,45	730
Kurkosten (mit Selbstbehalt)	2.167,58	734
Andere ag. Belastungen mit Selbstbehalt	3.987,08	735
zusätzliche Kosten eigene Behinderung	6.154,66	476
Summe	16.096,77	

Laut beigebrachter Aufstellung hat die Bf. im Beschwerdejahr für Krankenhaus-, Reha- und Kuraufenthalte, Arztbesuche, Medikamente und Sauerstoff insgesamt 15.278,29 Euro aufgewendet. Von der ÖGK wurden ihr dafür 5.336,18 Euro ersetzt, sodass vor Abzug der Kostenersätze von der privaten Krankenversicherung an allgemeinen Krankheitskosten 3.787,45 Euro und behinderungsbedingten Krankheitskosten 6.154,66 Euro verbleiben. Festgestellt wird, dass die unter KZ 734 und 735 angeführten Aufwendungen auch in den KZ 730 und 476 enthalten sind. Diese Beträge wurden von der Bf. doppelt eingetragen.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid allgemeine Krankheitskosten mit Selbstbehalt in Höhe von insgesamt 1.801,22 Euro anerkannt (KZ 730). Als Kosten aus der eigenen Behinderung ohne Selbstbehalt wurden 334,45 Euro berücksichtigt (KZ 476). Die auf die anerkannten Aufwendungen entfallenden Vergütungen der ***4*** wurden abgezogen. Zudem hat die belangte Behörde den Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von 718 Euro und den Freibetrag wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel in Höhe von 2.280 Euro berücksichtigt.

Kostenersätze der privaten Krankenversicherung

Die Bf. hat für ihre private Krankenversicherung bei der ***4*** im Beschwerdejahr Prämien

in Höhe von 5.701,20 Euro bezahlt. Von der Versicherung erhielt die Bf. Kostenersätze in Höhe von 3.730,35 Euro. Davon entfielen 1.986,23 Euro auf allgemeine Krankheitskosten und 1.744,12 Euro auf behinderungsbedingte Krankheitskosten.

Wahlarztkosten

Die Bf. war am 15.02., 17.02. und 22.02.2022 bei ****8***, einem Kassenfacharzt für physikalische Medizin, in Behandlung. Die Therapien wurden aufgrund der Wirbelsäulenprobleme der Bf., die zu Schwindelanfällen führten, verordnet. Die Bf. konnte jedoch nur drei Termine wahrnehmen, da sie ab 28.02.2022 stationär im Krankenhaus ****9*** aufgenommen wurde. Der Facharzt verrechnete seine Leistungen direkt mit der ÖGK. Im Anschluss an die verordneten Therapien erfolgten auf Wunsch der Bf. Privatmassagen von jeweils 10 min. Dafür hat die Bf. 36 Euro bezahlt. Ein Ersatz durch die ÖGK wurde dafür nicht geleistet. Von der ****4*** Versicherung wurde ein Kostenersatz von 28,80 Euro geleistet, sodass ein Aufwand in Höhe von 7,20 Euro verbleibt.

Am 19.05.2022 war die Bf. bei ****10***, einem Wahlfacharzt für Orthopädie in der ****11***, in Behandlung. Die Bf. hat den Facharzt aufgrund eines massiven Schwindelanfalls, der durch die ****6*** ausgelöst wurde, konsultiert. Eine ärztliche Verordnung gab es nicht. Die Notaufnahme im ****12*** wurde aufgrund persönlicher Vorbehalte nicht aufgesucht. Für die Behandlung hat die Bf. 130 Euro bezahlt. Von der ÖGK wurden 17,81 Euro ersetzt und von der ****4*** 104 Euro, sodass ein Aufwand in Höhe von 8,19 Euro verbleibt.

Sonderklasse

Aufgrund einer akuten ****13*** war die Bf. von ****14*** in stationärer Behandlung auf der internen Abteilung des Krankenhauses ****9***. Die ****13*** wurde durch die ****6*** ausgelöst.

In der Sonderklasse gibt es Vierbettzimmer, die Bf. wurde jedoch auf eigenen Wunsch in einem Sonderklasse-Einzelzimmer behandelt. Die medizinische Versorgung unterschied sich nicht von jener in der allgemeinen Gebührenklasse. Die private Krankenversicherung hat für diese Behandlung einen Betrag von 2.733,50 Euro zur Zahlung übernommen. Wie im Tarif vereinbart, wurde der Bf. für die erstmalige Inanspruchnahme der Sonderklasse im Kalenderjahr ein Selbstbehalt von 917 Euro vorgeschrieben. Vom Krankenhaus wurde zudem eine Aufzahlung für das Einzelzimmer in der Sonderklasse in Höhe von 727,20 Euro verrechnet.

Reha-Aufenthalt **3*****

Von ****15*** war die Bf. aufgrund der Verschlechterung ihrer ****1*** in stationärer Behandlung auf der Lungenabteilung im ****16***. Ein Antrag auf Genehmigung einer Lungenrehabilitation wurde an die Pensionsversicherungsanstalt gestellt. Die Rehabilitation

wurde von ***17*** in stationärer Behandlung im ***19*** absolviert. Die Kosten wurden von der einweisenden Pensionsversicherungs-anstalt getragen. Die Bf. macht folgende Aufwendungen geltend:

Selbstbehalt	463,68 Euro
Restaurant-Aufzahlung	189,00 Euro
Parkplatz	60,00 Euro

Der Selbstbehalt wurde zur Gänze von der ***4*** ersetzt, wobei offenbar aufgrund eines Tippfehlers 8 Cent mehr refundiert wurden. Die Restaurant-Aufzahlung wurde für die Benutzung des Privatspeisesaals geleistet. Dort wird das Essen – im Gegensatz zum allgemeinen Speisesaal – serviert. Die Nutzung erfolgte auf eigenen Wunsch der Bf., ein Unterschied im Speisenangebot besteht nicht. Der kostenpflichtige Parkplatz befindet sich in unmittelbarer Nähe des Eingangs. Die weiter entfernten kostenlosen Parkplätze waren aufgrund der Mobilitätseinschränkungen der Bf. schwer erreichbar.

Kuraufenthalt *2*****

Von ***18*** hat sich die Bf. gemeinsam mit ihrem Ehegatten im „***29***“ (Ungarn), aufgehalten. Dabei handelt es sich um ein 4 Sterne Hotel mit einem umfangreichen Angebot unterschiedlicher Kurbehandlungen und Wellness-Anwendungen.

Die Bf. begehrt die Berücksichtigung folgender Aufwendungen:

[...]

Zur Position „Hotelkosten“ wird festgestellt, dass die auf den Ehegatten lautende Hotelrechnung in Höhe von 1.616.850 HUF mit der Kreditkarte der Bf. bezahlt wurde. Von der Bf. wurde dieser Betrag in Euro umgerechnet, wobei diverse Aufwendungen (Hund, Therapie, Relaxation) abgezogen wurden. Zur Position „Ungarische Maut“ wird festgestellt, dass die elektronische Vignette für einen Monat am 15.09.2022 erworben wurde. Die Rechnung wurde auf den Ehegatten der Bf. ausgestellt. Zwischen den Ehegatten war bezüglich dieser Aufwendungen eine Kostenteilung vereinbart. Zur Position „Kilometergelder“ wird festgestellt, dass die Entfernung zwischen dem Wohn- und dem Kurort ***28*** beträgt.

Zur Position „Basis-Therapie“ wird festgestellt, dass diese Pauschale laut Rechnung im Hotelpreis enthalten war und von jedem Hotelgast gebucht werden kann. Die Basis-Therapie wurde sowohl für die Ehegattin als auch den Bf. verrechnet. Der Anteil der Bf. betrug umgerechnet 360,36 Euro. Angeboten wurden Morgengymnastik, Aquagymnastik, Stretching, Rückengymnastik, Pilates, Thera Band und Kohlensäurebäder. Ein Nachweis darüber, wie viele dieser pauschalen Behandlungen die Bf. absolviert hat, wurde nicht erbracht.

Zur Position „Extra Kuranwendungen lt. Verschr.“ wird festgestellt, dass in der ersten Woche des Aufenthaltes eine fachärztliche Untersuchung erfolgte. Vom behandelnden Arzt wurden aufgrund der gestellten Diagnose (***1*** und ***6***) weitere Behandlungen verordnet, die extra zu bezahlen waren. Insgesamt wurden für den Zeitraum ***18*** eine fachärztliche Untersuchung und neun Behandlungen in Rechnung gestellt. Dafür hat die Bf. 264,80 Euro bezahlt.

Die Hausärztin der Bf. hat eine Bestätigung mit folgendem Wortlaut ausgestellt:

[...]

Für diese ärztliche Bestätigung hat die Bf. 25 Euro bezahlt (Position „***21***“). Eine Einreichung beim gesetzlichen Sozialversicherungsträger erfolgte nicht, sodass dieser auch keine Kosten für den Aufenthalt in ***2*** übernahm. Von der privaten Krankenversicherung wurde kein Ersatz für die angefallenen Kosten geleistet.

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. Dies gilt auch für das Bundesfinanzgericht. Die Beweislast dafür, dass Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind, trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025 mwN).

Die Feststellung zur im Beschwerdejahr vorliegenden Minderung der Erwerbsfähigkeit beruht auf dem im Jahr 2022 ausgestellten Behindertenpass (BFG-Akt OZ 9, S. 2). Aus dem Sachverständigengutachten (BFG-Akt OZ 2, S. 10 – 14) gehen folgende Daten hervor:

[...]

Die Feststellung zum Grad der Behinderung im Vorjahr ergibt sich aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes mit dem über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 entschieden wurde (BFG-Akt OZ 35).

Welche Aufwendungen die Bf. als außergewöhnliche Belastungen beantragt hat, ergibt sich aus der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (BFG-Akt OZ 5). Folgende Aufstellung wurde dazu im verwaltungsbehördlichen Verfahren von der Bf. vorgelegt:

[...]

Aus dieser Aufstellung (BFG-Akt OZ 10, S. 4-5) gehen die einzelnen Positionen (Belege .001 bis .055) und Kostenersätze durch ÖGK und ***4*** für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar hervor. Ebenso ersichtlich ist die Aufteilung auf allgemeine Krankheitskosten und behinderungsbedingte Kosten, die von der belangten Behörde auch unwidersprochen blieb.

Die Feststellung, dass die in den Kennzahlen 734 und 735 angeführten Aufwendungen von der Bf. doppelt erfasst wurden, ergibt sich unzweifelhaft aus dieser Aufstellung.

Die laut Vorbringen der belangten Behörde nicht zu berücksichtigenden Aufwendungen sind aus dem angefochtenen Bescheid (BFG-Akt OZ 1), der Beschwerdevorentscheidung (BFG-Akt OZ 3) und der Ergänzung im Vorlagebericht (BFG-Akt OZ 20) nachvollziehbar. Strittig sind die Positionen .010 und .022 (Sonderklasse), .019 und .023 (Wahlärzte), .038 (Kuraufenthalt) und .045 (Rehabilitationsaufenthalt).

Ersätze *4*****

Die Feststellung zur Prämienvorschreibung gründet auf die von der Bf. vorgelegte Bestätigung der ***4*** vom 21.01.2023 (BFG-Akt OZ 2, S. 34). Die erhaltenen Kostenersätze gehen für das Bundesfinanzgericht schlüssig aus der obigen Aufstellung der Bf. hervor. Die einzelnen Abrechnungen wurden nicht vorgelegt. Die Bf. gab in der mündlichen Verhandlung an, dass ihr die ***4*** bis zu 80% der Wahlarztkosten ersetzt (BFG-Akt OZ 36, S. 9).

Wahlarztkosten

Die Aufwendungen für Privatmassagen bei ***8*** sind durch die aktenkundige Honorarnote vom 03.05.2022 und die Überweisungsbestätigung vom 18.05.2022 belegmäßig nachgewiesen (BFG-Akt OZ 13, S. 26-27). Der von der ***4*** geleistete Ersatz ergibt sich aus der oa. Aufstellung. Die Feststellung, dass die Privatmassagen auf Wunsch der Bf. erfolgte, gründet auf ihre schriftlichen Ausführungen (BFG-Akt OZ 13, S. 25) und ihr Vorbringen in der mündlichen Verhandlung (BFG-Akt OZ 36, S. 9). Sie gab an, diese erweiterten Massagen haben zu wollen, um eine bessere Linderung der Schmerzen und andere Auswirkungen ihrer Wirbelsäulenprobleme zu erreichen. Ärztlich verordnet waren nur jene Therapien, die vom Kassenfacharzt direkt mit der ÖGK verrechnet wurden.

Die Aufwendungen für die Behandlung bei ***10*** sind durch die aktenkundige Honorarnote vom 25.05.2022 und die Überweisungsbestätigung vom 30.05.2022 belegmäßig nachgewiesen (BFG-Akt OZ 13, S. 29 -30). Die Kostenersätze von der ÖGK und von der ***4*** ergeben sich aus der oa. Aufstellung. Die Feststellung, dass die Behandlung bei diesem Facharzt auf eigenen Wunsch der Bf. erfolgte, gründet auf die schriftlichen Ausführungen der Bf. (BFG-Akt OZ 13, S. 28) und ihr Vorbringen in der mündlichen Verhandlung (BFG-Akt OZ 36, S. 9-10). Sie gab an, dass man während eines solchen Schwindelanfalles abklären müsse, was die Ursache sei. Leider habe auch der Facharzt nicht feststellen können, was der konkrete Anlass für den

Schwindelanfall war. Eine Verordnung gebe es dazu nicht, zumal es ein Wahlarzt war und aufgrund des massiven Schwindelanfalls für sie ein Notfall vorgelegen habe. Die Notaufnahme im ***16*** habe sie nicht aufgesucht, da diese massiv überlaufen sei und es daher wahnsinnig lange Wartezeiten gebe. Zudem habe sie mit der Notaufnahme im ***16*** sehr schlechte Erfahrungen gemacht.

Sonderklasse

Die Feststellung zur Behandlung im Krankenhaus ***9*** gründet auf den Kurzarztbrief vom 11.03.2022 (BFG-Akt OZ 2, S. 26-28). Dass beim erstmaligen Krankenhausaufenthalt in der Sonderklasse in einem Kalenderjahr ein Selbstbehalt vorgeschrieben wird, ergibt sich aus den schriftlichen Ausführungen der Bf. (BFG-Akt OZ 13, S. 11). Dieser Selbstbehalt entfällt bei jeder weiteren Unterbringung in der Sonderklasse im Kalenderjahr. Die beschwerdegegenständlichen Aufwendungen für die Sonderklasse sind durch die aktenkundige Pflegegebührenrechnung des Krankenhauses vom 14.03.2022 und das Schreiben der ***4*** betreffend Selbstbehalt vom 16.05.2022 belegmäßig nachgewiesen (BFG-Akt OZ 13, S. 14-16). Die Kostentragung ist unstrittig.

Die Feststellung, dass die Unterbringung in der Sonderklasse in einem Einzelzimmer auf eigenen Wunsch der Bf. erfolgte, gründet auf ihre schriftlichen Ausführungen (BFG-Akt OZ 13, S. 11-13) und ihr Vorbringen in der mündlichen Verhandlung (BFG-Akt OZ 36, S. 6). Die Bf. verwies darauf, dass COVID für sie aufgrund ihrer Erkrankung an ***1*** sehr gefährlich gewesen sei und berief sich diesbezüglich auf ein Telefonat mit ihrem Rheumatologen ***22***. Es wurde jedoch trotz mehrfacher Aufforderung durch die belangte Behörde weder ein ärztliches Zeugnis noch ein ärztliches Gutachten zur medizinischen Notwendigkeit beigebracht. Zudem gab die Bf. in der mündlichen Verhandlung an, es habe wegen der Sonderklasse keine andere medizinische Behandlung als in der allgemeinen Klasse gegeben. Eine Sonderbehandlung sei nicht gegeben worden und sei von ihr auch nicht gewünscht gewesen. Die Behandlung sei auch nicht durch den Primararzt, sondern die ihr zugeteilte Abteilungsärztin erfolgt. Auch aus dem Kurzarztbrief des Krankenhauses geht nicht hervor, dass die Unterbringung in einem Einzelzimmer aus triftigen Gründen medizinisch geboten war.

Reha-Aufenthalt *3*****

Die Feststellung zur Behandlung im ***16*** gründet auf den Kurzarztbrief vom 25.07.2022 (BFG-Akt OZ 2, S. 29-33). Dass die Pensionsversicherungsanstalt die Bf. zur Lungenrehabilitation in das ***19*** eingewiesen und die Kosten getragen hat, geht aus der Aufenthaltsbestätigung vom 30.11.2022 hervor (BFG-Akt OZ 13, S. 37-38). Der Selbstbehalt in Höhe von 463,68 Euro wurde vom ***19*** mit Rechnung vom 09.11.2022 vorgeschrieben und von der Bf. mittels Bankomatkartenzahlung entrichtet (BFG-Akt OZ 13, S. 39). Dass von der ***4*** ein Ersatz für den Selbstbehalt in Höhe von 463,76 Euro geleistet wurde, ergibt sich aus der oa. Aufstellung.

Die beschwerdegegenständlichen Aufwendungen für die Restaurant-Aufzahlung und den Parkplatz sind durch die aktenkundigen Rechnungen vom 09.11.2022 belegmäßig nachgewiesen (BFG-Akt OZ 13, S. 40-41). Die Bezahlung erfolgte mittels Bankomatkarte. Dass die Bf. aufgrund ihrer ***13*** bei der Speisenauswahl eingeschränkt ist, wurde von ihr glaubhaft in der mündlichen Verhandlung vorgebracht (BFG-Akt OZ 36, S. 7-8).

Durch Einsichtnahme in die Homepage des ***19*** konnte das Bundesfinanzgericht feststellen, dass Rehabilitationsaufenthalte für Lungen, Nieren, Herz-Kreislauf, Stoffwechsel, Orthopädie und Onkologie angeboten werden. Neben einem reichhaltigen, gesunden Frühstückbuffet gibt es verschiedene Menüs zum Mittag- und Abendessen. Sollten Patientinnen und Patienten krankheitsbedingt eine besondere Ernährung benötigen, werden sie von Diätologen und Diätologinnen bei der richtigen Zusammenstellung ihres Speiseplans beraten (***23***). Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass es keinen Unterschied zwischen dem Speisenangebot im allgemeinen Speisesaal und dem Privatspeisesaal gegeben hat. Diese Feststellung wird auch durch die Ermittlungsergebnisse der belangten Behörde gestützt (BFG-Akt OZ 16).

Die Feststellung, dass es sich bei dem kostenpflichtigen Parkplatz um einen für die Bf. aufgrund ihrer Behinderung leichter zugänglichen Parkplatz in unmittelbarer Nähe des Eingangs handelt, stützt sich auf die Ermittlungsergebnisse der belangten Behörde, die im Vorlagebericht eine Anerkennung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt beantragt hat (BFG-Akt OZ 16 und BFG-Akt OZ 20).

Kuraufenthalt *2*****

Der Aufenthalt in ***2*** ist durch die aktenkundige Hotelrechnung vom 02.10.2022 belegt (BFG-Akt OZ 9, S. 5-6). Die Feststellungen zu Kategorie und Angebot des Hotels gründen sich auf die Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in die Homepage des Kurzentrums (***24***).

Wie die Bf. den Betrag von 2.167,58 Euro ermittelt hat, ist aus der vorgelegten Aufstellung ersichtlich (BFG-Akt OZ 9, S. 1). Die Rechnung für die Vignette wurde vorgelegt (BFG-Akt OZ 9, S. 11.) Die Feststellung, dass zwischen den Ehegatten Kostenteilung vereinbart war, obwohl die Rechnungen teilweise auf den Ehegatten ausgestellt waren, stützt sich auf die glaubhaften Angaben in der mündlichen Verhandlung (BFG-Akt OZ 36, S. 5). Das geltend gemachte Kilometergeld ist aufgrund der Entfernung zwischen Wohn- und Kurort plausibel.

Welche Behandlungen als „Basis-Therapie“ angeboten wurden, hat die Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.04.2024 mitgeteilt (BFG-Akt OZ 13, S. 4). Diese Behandlungen können laut Homepage als pauschales Package unabhängig von etwaigen Krankheiten gebucht werden. Sowohl die Bf. als auch ihr Ehegatten haben dieses Package laut Rechnung vom 02.10.2022 gebucht.

Der Auffassung der belangten Behörde, dass es sich bei der Basis-Therapie um allgemein zugängliche Sport- und Wellnessangebote ohne verpflichtende kurmäßige Teilnahme handelt, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht entgegen zu treten.

Zudem hat die Bf. den Nachweis, welche Anwendungen aus der pauschalen Basis-Therapie sie tatsächlich in Anspruch genommen hat und welcher konkrete Zusammenhang mit ihren Behinderungen bestand, nicht erbracht.

Die Bf. hat folgenden Tagesablauf vorgelegt (BFG-Akt OZ 13, S. 8):

[...]

Dabei handelt es sich jedoch nur um die extra zu bezahlenden Anwendungen. Laut den Angaben der Bf. sind die Anwendungen der Basis-Therapie erst ab dem Jahr 2023 auf dem Tagesplan ersichtlich (BFG-Akt OZ 13, S. 4).

Die Feststellungen zur Position „Extra Kuranwendungen lt. Verschr.“ beruhen auf der von ***25*** ausgestellten Kurverordnungskarte vom 19.09.2022 (BFG-Akt OZ 13, S. 7). Für die erste Woche vom ***26*** wurden 1 x Kopf u. Gesichtsmassage, 1 x Lymphdrainage, 1 x Fussmassage (20 Minuten) und 3 x Schlamm/Fango/Grosspackung verordnet. Für die zweite Aufenthaltswoche wurde keine Kurverordnungskarte vorgelegt. Im oa. Tagesablauf sind insgesamt 16 Behandlungen (inkl. fachärztliche Untersuchung) angeführt.

Die Bf. hat laut aktenkundiger Rechnung jedoch nur folgende Behandlungen in Anspruch genommen und dafür 264,80 Euro bezahlt (BFG-Akt OZ 9, S. 7):

[...]

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die in der Rechnung angeführten neun Behandlungen ärztlich verordnet wurden.

Aus dem Wortlaut der am 06.09.2022 ausgestellten Bestätigung der Hausärztin ***27*** folgt, dass es sich um die Empfehlung eines Aufenthaltes im Kurzentrum ***2*** handelt. Zwar ist das Reiseziel angegeben, jedoch wird weder die Dauer der Reise angeführt, noch welche Behandlungen geboten sind (BFG-Akt OZ 9, S. 11). Dass die Bf. für diese Bestätigung einen Betrag von 25 Euro bezahlt hat, geht aus ihren Angaben in der mündlichen Verhandlung hervor (BFG-Akt OZ 36, S. 4). Die Feststellung, dass vom gesetzlichen Sozialversicherungsträger kein Kostenersatz geleistet wurde, ergibt sich aus den Ausführungen der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.04.2024. Da die Pensionsversicherungsanstalt bereits die Lungenrehabilitation in ***3*** bewilligt hat und ein zweiter Kur- bzw. Reha-Aufenthalt im gleichen Jahr nicht genehmigt wird, hat die Bf. betreffend ***2*** gar keinen Antrag an die gesetzliche Sozialversicherung gestellt (BFG-Akt OZ 13, S. 9). Dass kein Ersatz von der privaten Krankenversicherung geleistet wurde, folgt aus der oa. Aufstellung (Beleg .038).

In der mündlichen Verhandlung wurden weder weitere Beweismittel vorgelegt noch Beweisanträge durch die Verfahrensparteien gestellt. Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Rechtliche Grundlagen

Das Verwaltungsgericht ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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 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.

Gemäß § 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 vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen in der dort näher geregelten Weise zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Behinderungsbedingte Mehraufwendungen im Sinne des § 35 können gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes 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 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430 (in der Folge kurz: VO) wurden für den Beschwerdefall maßgebliche Regelungen zur Berücksichtigung von Aufwendungen durch eine eigene Behinderung als außergewöhnlichen Belastungen getroffen. Eine Behinderung im Sinne der VO liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Nach § 4 der VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß ohne Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen. Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztliche verordnete Kuren, Therapien und Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen (Jakom/*Peyerl* EStG, 2024, § 35 Rz 27 unter Verweis auf die Rechtsprechung).

Rechtliche Würdigung

Die Bf. leidet an ***1*** und ***6*** mit einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von jeweils über 25%. Insgesamt beträgt der Grad der Behinderung 80%. Die Behinderung wurde durch den Behindertenpass und das zugrundeliegende Gutachten des Sozialministeriumservice nachgewiesen. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den gegenständlichen Beschwerdefall, dass die von der Bf. aufgrund ihrer Behinderung getragenen Aufwendungen unter Berücksichtigung der höchstgerichtlichen Judikatur gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 als behinderungsbedingte Mehraufwendungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt abgezogen werden können.

Zum Beschwerdepunkt **Ersätze der privaten Krankenversicherung** hat die Bf. in ihrem Vorlageantrag klargestellt, dass sie nicht die Absetzbarkeit der Zahlungen verlangt hat, sondern es ihr um die Frage der Refundierungen geht. Insgesamt hat die Bf. im Beschwerdejahr Vergütungen in Höhe von 3.730,35 Euro von der ***4*** erhalten. Die belangte Behörde hat die Vergütungen bei den im angefochtenen Bescheid anerkannten außergewöhnlichen Belastungen abgezogen. Die Bf. wendet Verfassungswidrigkeit ein, da ihrer Auffassung nach eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vorliege. Sie sei gegenüber Bürgern benachteiligt, die keine private Krankenvorsorge haben.

Eine „Belastung“ im Sinne des § 34 EStG liegt nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Da aus dem Begriff „Belastung“ abzuleiten ist, dass nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig sind, kürzen Ersatzleistungen durch Dritte die abzugsfähigen Ausgaben

(Aufwendungen). Zur Kürzung führen insbesondere auch Versicherungsleistungen, sofern nach dem Leistungszweck die entsprechenden Ausgaben (Aufwendungen) abgedeckt werden sollen (VwGH 19.02.1992, 87/14/0116). Verfassungsrechtliche Bedenken bei der Anrechnung von Leistungen aus der Krankenversicherung auf die Behandlungskosten bestehen nach der Judikatur des VwGH nicht.

Mit den von der ***4*** geleisteten Vergütungen wurden dem Leistungszweck der Krankenversicherung entsprechende Aufwendungen der Bf. in Höhe von 3.730,35 Euro abgedeckt. Daher ist hinsichtlich dieses Betrages eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bf. zu verneinen, zumal insoweit keine Vermögensminderung und folglich keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vorliegt. Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf. werden durch das Bundesfinanzgericht unter Bedachtnahme auf die Rechtsprechung des VwGH nicht geteilt. Die von der belangten Behörde vorgenommenen Kürzungen der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen um die von der ***4*** erhaltenen Vergütungen erfolgten daher zu Recht, sodass die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist. Auf die entsprechenden Ausführungen in dem zum Vorjahr ergangenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wird verwiesen.

Zu den Beschwerdepunkten **Wahlarztkosten** und **Sonderklasse** ist festzuhalten, dass die Bestimmung des § 34 Abs. 3 EStG 1988 nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung davon abhängig macht, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst; dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen (VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062).

Die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254). Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062).

Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten der Betroffenen reichen nicht, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (VwGH 13.05.1986, 85/14/0181). Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit ist ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich (VwGH 13.03.2023, Ra 2020/13/0057).

Betreffend Sonderklassegebühren wurde die Bf. von der belangten Behörde ersucht, eine ärztliche Bestätigung beizubringen, welche die triftigen medizinischen Gründe für die Unterbringung in einem Einzelzimmer der Sonderklasse aufgrund ihrer Erkrankung an ***1*** dokumentiert. Eine Bestätigung, mit welchen konkreten medizinischen Nachteilen die Bf. bei Unterbringung in der allgemeinen Gebührenklasse zu rechnen gehabt hätte, bzw. ob nachhaltige Schäden an ihrer Gesundheit durch die Unterbringung in der Sonderklasse verhindert wurden, hat die Bf. nicht vorgelegt. Sie schilderte ihre Ängste und Befürchtungen aufgrund der Corona-Pandemie und berief sich auf ein Telefonat mit ihrem Rheumatologen. Die medizinische Versorgung in der Sonderklasse unterschied sich laut ihren Ausführungen nicht von der Versorgung in der allgemeinen Gebührenklasse. Die belangte Behörde hat im Vorlagebericht nachvollziehbar dargelegt, dass in der Corona-Pandemie ein Ausnahmezustand herrschte, dem durch entsprechende Maßnahmen zum Schutz der Patienten in den Krankenanstalten (absolute Besuchsverbote, Gesundheitskontrollen, ...) Rechnung getragen wurde. Somit konnte der Patientenschutz aufgrund der Hygienemaßnahmen und sonstigen Vorkehrungen der Krankenanstalten während der Corona-Pandemie auch in der normalen Gebührenklasse gewährleistet werden. Da eine anderslautende ärztliche Bestätigung über die medizinische Notwendigkeit der Unterbringung in der Sonderklasse nicht vorgelegt wurde, konnten die strittigen Aufwendungen in Höhe von 1.644,70 Euro vom Bundesfinanzgericht mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Betreffend Wahlarztkosten ist festzuhalten, dass auch die Konsultation eines Wahlarztes nur dann zu außergewöhnlichen Belastungen führen kann, wenn triftige medizinische Gründe vorliegen. Der Orthopäde ***10*** wurde von der Bf. aufgrund eines massiven Schwindelanfalls aufgesucht. Eine ärztliche Bestätigung, welche konkreten medizinischen Nachteile bei der Behandlung in der Notaufnahme des ***12*** entstanden wären, hat die Bf. nicht beigebracht. Die im Beschwerdevorbringen angeführten Umstände, dass es in der Notaufnahme lange Wartezeiten gebe und die Bf. schlechte Erfahrungen gemacht habe, sind keine triftigen medizinischen Gründe. Die Entscheidung, die Behandlung bei einem Wahlarzt wahrzunehmen, wurde von der Bf. freiwillig getroffen. Dasselbe gilt für die vom Kassenfacharzt ***8*** durchgeführten Privatmassagen, die von der Bf. auf eigenen Wunsch zusätzlich zu den verordneten Therapien in Anspruch genommen wurden. Nicht jeder gesundheitliche Nachteil führt dazu, höhere Aufwendungen als solche, die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckt sind, beim Steuerpflichtigen als zwangsläufig erwachsen anzusehen. Es muss sich vielmehr um erhebliche gesundheitliche Nachteile handeln, die ohne die teurere Behandlung zu erwarten wären. Den Beweis, dass solche triftigen medizinischen Gründe im gegenständlichen Fall ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eingetreten wären, hat die Bf. trotz der sie treffenden Beweislast nicht erbracht. Die nach Abzug der Kostenersätze von der ÖGK und der ***4*** verbleibenden Aufwendungen in Höhe

von 15,39 Euro sind mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Zu den Beschwerdepunkten **Reha-Aufenthalt ***3***** und **Kuraufenthalt ***2***** ist festzuhalten, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich ist, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (vorfeldweises ärztliches Gutachten). Einem ärztlichen Zeugnis kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022).

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)Reise 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 einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint. 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. Wesentlich ist, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, auch mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, und nicht nur ein Erholungsaufenthalt ist, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120).

Die Zwangsläufigkeit des Reha-Aufenthaltes in *****3***** ist unstrittig. Die Lungenrehabilitation war laut den getroffenen Sachverhaltsfeststellung zur Behandlung der *****1***** nachweislich notwendig. Die Kosten für Unterkunft, Verpflegung und Therapie wurden von der Pensionsversicherungsanstalt getragen. Da der von der Bf. zu leistende Selbstbehalt in Höhe von 463,68 Euro von der *****4***** ersetzt wurde, erfolgte die Kürzung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen um diesen Betrag zu Recht.

Zur beschwerdegegenständlichen Restaurant-Aufzahlung ist festzuhalten, dass die Bf. aufgrund ihrer behinderungsbedingten *****13***** bei der Speisenauswahl eingeschränkt ist. Laut den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen unterscheidet sich das Speisenangebot im allgemeinen Speisesaal nicht vom Angebot im Privatspeisesaal. Für Patientinnen und Patienten mit besonderen Ernährungsbedürfnissen wird eine Beratung zum Speiseplan durch Diätologinnen und Diätologen angeboten. Es handelte sich somit um eine freiwillige Entscheidung der Bf., das Essen im Privatspeisesaal einzunehmen und dafür eine Aufzahlung zu leisten. Mangels Zwangsläufigkeit sind die von ihr geltend gemachten Kosten in Höhe von 189 Euro nicht als

außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Hinsichtlich der geltend gemachten Parkplatzkosten in Höhe von 60 Euro folgt das Bundesfinanzgericht der im Vorlagebericht dargelegten Auffassung der belangten Behörde, wonach die Zwangsläufigkeit aufgrund der behinderungsbedingten Mobilitätseinschränkungen der Bf. gegeben ist. Der Beschwerde war insoweit stattzugeben.

Zum Beschwerdepunkt ***2*** stellt sich nach der dargestellten restriktiven Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Abgrenzungsfrage eines Kuraufenthaltes von einem Erholungsaufenthalt. Da generell ein Erholungsaufenthalt der Gesundheit zuträglich ist, erweist sich eine Abgrenzung der für die Gesundheit förderlichen Erholungsreisen von den aus medizinischer Sicht notwendigen Reisen als erforderlich. Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungsaufenthaltes, sondern jenen eines Kuraufenthaltes hat.

Beim Aufenthalt der Bf. und ihres Gatten in einem 4-Sterne Thermalhotel in Ungarn handelt es sich um keine „klassische“ Kur, die von der gesetzlichen Sozialversicherung bewilligt wurde. Einen derartigen Antrag hat die Bf. gar nicht gestellt, da ihr bereits die oa. Lungenrehabilitation bewilligt worden war. Das Hotel in ***2*** verfügt über ein umfangreiches Angebot unterschiedlicher Kurbehandlungen und Wellness-Anwendungen. Sowohl die Bf. als auch ihr Gatte haben das pauschale Package „Basis-Therapie“ gebucht. Ein Nachweis darüber, welche der angebotenen Behandlungen die Bf. in Anspruch genommen hat, wurde nicht erbracht. Aufgrund einer eingangs stattgefundenen ärztlichen Untersuchung wurden der Bf. für die erste Aufenthaltswoche sechs zusätzliche Behandlungen verordnet. Insgesamt hat die Bf. während des zweiwöchigen Aufenthaltes nachweislich neun Behandlungen in Anspruch genommen. Diese Behandlungen waren extra zu bezahlen.

Laut vorgelegter ärztlicher Bestätigung wurde der Aufenthalt im Kurzentrum ***2*** dringend empfohlen. Diese Bestätigung der Hausärztin ist weder eine Verordnung noch ist aus dem Wortlaut Art und Dauer der erforderlichen Behandlungen ersichtlich. Es ist auch nicht nachvollziehbar, warum der Aufenthalt gerade in dem konkreten Kurzentrum im Ausland erforderlich sein soll. Somit entspricht diese Bestätigung nicht den Kriterien eines ärztlichen Gutachtens. Des Weiteren ist der nach der Rechtsprechung erforderliche kurgemäße Tagesablauf nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht gegeben, wenn bei einem zweiwöchigen Aufenthalt nachweislich nur neun Kuranwendungen stattgefunden haben. Der Aufenthalt in ***2*** kann somit nicht als zwangsläufig angesehen werden, zumal im Gesamtcharakter der Reise die Elemente eines Erholungsaufenthaltes überwiegen.

Ist der Kuraufenthalt als solcher nicht abzugsfähig, können gesonderte Behandlungskosten als Krankheitskosten abgezogen werden, sofern die Zwangsläufigkeit nachgewiesen wird. Laut Kurverordnungskarte wurden die zusätzlichen Behandlungen aufgrund der bei der Bf. vorliegenden Behinderungen angeordnet. Dass diese Heilbehandlungen der Linderung der

krankheitsbedingten Beschwerden dienen, ist glaubhaft. Die Bf. hat für die fachärztliche Untersuchung und neun Behandlungen (3 x Schlamm/Fango/Grosspackung, 1 x Lymphdrainage, 1 x 40' Heilmassage, 1 x Kopf- und Gesichtsmassage, 2 + 20' Fussmassage, 1 x U.Wassermassage) insgesamt 264,80 Euro bezahlt. Diese Kosten sind als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen, da ein Abzug nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes auch zustehen würde, wenn die entsprechenden Behandlungen im Inland durchgeführt worden wären. Der Beschwerde war insoweit stattzugeben.

Insgesamt sind außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von 659,25 Euro anzuerkennen (bisher 324,80 Euro). Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung, weswegen die Voraussetzungen für die Revisionszulassung nicht erfüllt sind. Entscheidungswesentlich war die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. April 2025