

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Mai 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8. Mai 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 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 Ende der Entscheidungsgründe 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

In diesem Verfahren geht es um die Nichtanerkennung von außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt für einen Aufenthalt in einer Gesundheitseinrichtung („Gesundheitswoche“) und eines Fitnessabonnements.

Der Beschwerdeführer (im Folgenden „Bf.“) brachte seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2023 am 29.02.2024 elektronisch mittels FinanzOnline beim Finanzamt Österreich (im Folgenden: „belangte Behörde“) ein. Als Beamter im Ruhestand beantragte er unter Angabe einer bezugsauszahlenden Stelle wie folgt: A) Werbungskosten A.1) Gewerkschaftsbeiträge [Kennzahl I 717] iHv EUR 80,00; B) außergewöhnliche Belastungen bei einem Grad der Behinderung von 80 %, sowie Vorliegens eines Behinderten KFZ/Ausweises § 29b B.1) mit

Selbstbehalt : Krankheitskosten [Kennzahl 730] iHv EUR 667,63, und B.2) ohne Selbstbehalt: zusätzliche Kosten [Kennzahl 476] iHv EUR 2.418,25 (OZ 5, AS 31–32).

Mit Vorhalt vom 25.03.2024 ersuchte die belangte Behörde um eine genaue Kostenaufstellung der beantragten, behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt und weitere, im Detail angeführte Belege in Kopie (OZ 6, AS 33–34).

Mit elektronisch mittels FinanzOnline eingebrachter Vorhaltsbeantwortung vom 26.03.2024 zum Vorhalt vom 25.03.2024 übermittelte der Bf. weitere Unterlagen und brachte ergänzend weiter vor wie folgt: Er leide seit seiner Geburt an einer spastischen Hemiparese links. Zum Erhalt seiner Mobilität und Eigenständigkeit seien regelmäßige Anwendungen in einem stationären Setting, sowie regelmäßige ambulante Therapien (wie zB Physiotherapie) aus medizinischer Sicht unbedingt notwendig und dürfe diesbezüglich auf das Schreiben des Dr. ***Arzt-VN*** ***Arzt-NN*** vom 02.05.2018 verwiesen werden, welches bereits im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für 2017 an das Finanzamt ergangen sei. Im Jahr 2023 seien mehrere Physiotherapien in der Fachpraxis für physikalische Medizin ***Physio-Beh-NN*** in ***Bf-Ort***, sowie ein Heilverfahren in ***Behandlungsort*** absolviert worden. Zudem sei ein orthopädischer Schuh in der Orthopädieschuhtechnik ***Schuhmacher-NN*** repariert worden. Die diesbezüglichen Unterlagen sowie Kostenaufstellungen lägen bei. Der Vollständigkeit halber habe der Bf. das Schreiben des Dr. ***Arzt-VN*** ***Arzt-NN*** ebenfalls hochgeladen (AS 35–52).

Am 08.05.2024 erließ die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2023 nur insoweit antragsgemäß, alsdass sie die außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt (zusätzliche Kosten [476] iHv EUR 2.418,25) nur in Höhe von EUR 1.058,50 berücksichtigte und führte im Wesentlichen und zusammengefasst aus, dass die geltend gemachten Aufwendungen für das Trainingsabo in Höhe von EUR 229,00 zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben nach § 20 EStG 1988 gehörten. Bezüglich EUR 1.130,75 für eine „Gesundheitswoche“ weiters, dass der Aufenthalt in ***Behandlungsort*** der Gesundheit förderlich war, reiche für die Anerkennung als Kuraufenthalt nicht aus. Die mit den gegenständlichen Behandlungen verbundenen Schmerzlinderungen vermochten nichts am Umstand zu ändern, dass die vom Gesundheitshotel veranstalteten „Gesundheitswochen“ auch für bloß Erholungssuchende, die mit ihrem Aufenthalt ebenfalls die Steigerung des gesundheitlichen Wohlbefindens anstrebten, angeboten werden. Daher seien die Aufwendungen für die Gesundheitswoche inkl. Fahrtkosten nicht gewährt worden (OZ 1, AS 2–6).

Mit Eingabe vom 13.05.2024 erhob der Bf. Beschwerde gegen den Abgabenbescheid vom 08.05.2024, beantragte die nicht anerkannten Kosten von EUR 1.359,75 (Trainingsabo und Gesundheitswoche) bei der Arbeitnehmerveranlagung 2023 nachträglich zu berücksichtigen, da es sich um unvermeidbare und nachweislich therapiebezogene Aufwendungen gehandelt habe, und brachte weiter vor wie folgt: Bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung

seien die geltend gemachten Kosten für außergewöhnliche Belastungen infolge einer 80-prozentigen Behinderung nicht vollständig berücksichtigt worden. Weiters handle es sich zum einen um ein Trainingsabo in Höhe von EUR 229,00 bei der Fachpraxis für physikalische Medizin ***Physio-Beh-NN*** in ***Bf-Ort***. Der Bf. leide seit Geburt an einer spastischen Hemiparese sowie infantiler Cerebralparese links, was zu Bewegungseinschränkungen führe. Daher sei er besonders auf die Kräftigung und Mobilisierung der rechten, nicht gelähmten Körperhälfte angewiesen. Die regelmäßigen Übungen an den Geräten der Praxis seien medizinisch notwendig, um seine Mobilität und Selbstständigkeit zu erhalten. Die ordnungsgemäße Ausführung werde zudem therapeutisch überwacht. Zum anderen seien die Kosten einer stationären Gesundheitswoche in ***Behandlungsort*** (EUR 1.130,75) nicht angemessen berücksichtigt worden. Dabei habe es sich um ein Heilverfahren mit 14 therapeutischen Anwendungen gehandelt, das vom 19. bis 26. Februar 2023 stattgefunden habe. Der Arztbrief der Einrichtung bezeichne den Aufenthalt ausdrücklich als Kuraufenthalt, was die medizinische Notwendigkeit unterstreiche. Die Notwendigkeit beider Maßnahmen sei durch ärztliche Atteste (u. a. vom Hausarzt Dr. ***Arzt-VN*** ***Arzt-NN***), sowie durch entsprechende Rechnungen und Behandlungsnachweise belegt. Bereits berücksichtigte Erstattungen durch die BVAEB sowie die Haushaltsersparnis bei stationären Aufenthalten seien dabei selbstverständlich abgezogen worden (OZ 2, AS 7–8).

Mit Vorhalt vom 05.06.2024 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass zur Überprüfung der eingebrachten Beschwerde weitere Informationen erforderlich seien. Es wurde darauf hingewiesen, dass die Einhaltung der gesetzten Frist notwendig sei, da eine nicht fristgerechte Beantwortung der Ergänzungspunkte nachteilige Folgen haben könne – etwa die Streichung von Ausgaben oder Absetzbeträgen. In der Beschwerde würden Krankheitskosten angeführt, die im ursprünglichen Bescheid nicht berücksichtigt worden seien, konkret die Kosten für die „Gesundheitswoche Classic“ im ***Behandlung-Etablissementbez*** ***Behandlungsort*** sowie ein Trainingsabonnement. Der Aufenthalt in ***Behandlungsort*** habe vom 19.02. bis 26.02.2023 stattgefunden. Seitens des Antragstellers werde argumentiert, die Maßnahme habe den Charakter eines Kuraufenthaltes gehabt, worauf auch ein entsprechender Passus im ärztlichen Bericht aus ***Behandlungsort*** hinweise, in dem von der „Beendigung des Kuraufenthaltes“, die Rede sei. Die Behörde wies jedoch darauf hin, dass Kurkosten gemäß § 34 EStG 1988 nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könnten, wenn der Aufenthalt unmittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehe, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung nachweislich notwendig sei – insbesondere, wenn andere Behandlungsmethoden keine oder nur geringe Erfolgsaussichten hätten – und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgten. Diese Voraussetzungen könnten entweder durch eine ärztliche Bescheinigung, die vor Antritt der Kur ausgestellt worden sei, und die Notwendigkeit, Dauer, sowie das Reiseziel dokumentiere, oder durch einen Kostenersatz der Sozialversicherung nachgewiesen werden. Solche Nachweise seien vorzulegen, anderenfalls könnten die Kosten für die Gesundheitswoche nicht anerkannt werden. Eventuell bestehe

jedoch die Möglichkeit, einzelne Therapie- bzw. Anwendungskosten anzuerkennen. In diesem Fall sei die Vorlage einer ärztlichen Verordnung erforderlich, sowie die Bekanntgabe allfälliger Kostenersätze durch die Österreichische Gesundheitskasse (ÖGK) für die durchgeführten Therapien (OZ 18, AS 55–56).

Mit elektronisch mittels FinanzOnline eingebrachter Vorhaltsbeantwortung vom 01.07.2024 legte der Bf. weitere Unterlagen vor, beantragte, die nicht berücksichtigten Kosten für die „Gesundheitswoche“ in ***Behandlungsort*** (Heilverfahren mit insgesamt 14 auf die Krankheit abgestimmten therapeutischen Anwendungen) in Höhe von EUR 1.130,75 bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung 2023 zu berücksichtigen und brachte weiter vor wie folgt: Der Bf. leide seit seiner Geburt an einer spastischen Hemiparese, sowie einer infantilen Cerebralparese der linken Körperhälfte. Daraus ergäben sich anhaltende Beschwerden des Bewegungsapparates, wobei er in besonderem Maße auf die uneingeschränkte Funktion der rechten, nicht gelähmten Körperhälfte angewiesen sei. Zum Erhalt seiner Arbeitsfähigkeit, Mobilität und Eigenständigkeit nehme er daher regelmäßig, seit dem Jahr 2008, dreiwöchige Kuraufenthalte in ***Behandlungsort*** in Anspruch. Diese würden jedoch von der BVAEB lediglich im Abstand von zwei Mal in fünf Jahren genehmigt, was aus medizinischer Sicht nicht ausreiche, um eine Linderung seiner Beschwerden dauerhaft sicherzustellen. Aus diesem Grund absolviere er zusätzlich seit dem Jahr 2017 in Eigeninitiative regelmäßig sogenannte Gesundheitswochen in ***Behandlungsort*** auf eigene Kosten. Während dieser einwöchigen stationären Aufenthalte würden insgesamt 14 therapeutische Anwendungen durchgeführt, die jeweils auf seine individuellen gesundheitlichen Bedürfnisse abgestimmt seien. Zusätzlich fänden kurärztliche Beratungsgespräche unter ärztlicher Aufsicht statt, welche mit einem Arztbrief dokumentiert würden. Bereits mit Schreiben vom 02.05.2018 habe Dr. ***Arzt-VN*** ***Arzt-NN*** gegenüber dem Finanzamt bestätigt, dass für den Antragsteller regelmäßige stationäre Heilverfahren aus medizinischer Sicht unbedingt notwendig seien. In einem ergänzenden Schreiben vom 25.06.2024 habe derselbe Arzt präzisiert, dass es dabei unerheblich sei, ob die Maßnahmen im Rahmen einer klassischen dreiwöchigen Kur oder in einem kürzer dauernden, aber ebenfalls stationären Setting – wie der Gesundheitswoche – durchgeführt würden. Aus den vorliegenden ärztlichen Bestätigungen vom 02.05.2018 und 25.06.2024 lasse sich daher eindeutig ableiten, dass regelmäßige Anwendungen von Heilverfahren in einem stationären Rahmen für den Antragsteller medizinisch erforderlich seien – unabhängig von der Dauer des Aufenthalts. Der vom 19.02. bis 26.02.2023 absolvierte stationäre Aufenthalt im Rahmen einer Gesundheitswoche in ***Behandlungsort*** mit insgesamt 14 therapeutischen Anwendungen stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Krankheit, sei aus ärztlicher Sicht nachweislich notwendig gewesen und habe unter medizinischer Aufsicht stattgefunden (AS 57–62).

Mit Beschwerdeentscheidung vom 29.07.2024 berücksichtigte die belangte Behörde außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt (ursprünglich beantragt: zusätzliche Kosten [476] iHv EUR 2.418,25) in Höhe von nunmehr EUR 1.287,50 und führte im Wesentlichen und

zusammengefasst aus, dass der Aufwand für das Trainingsabo berücksichtigt wurde, nicht aber die Kosten für die „Gesundheitswoche“, da diese nachweislich notwendig sein müsste, eine nachweislich kurgemäß geregelter Tages- und Freizeitgestaltung vorliegen müsste und ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis erforderlich wäre (OZ 3, AS 9–14).

Mit elektronisch mittels FinanzOnline eingebrachtem Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) vom 09.08.2024, eingelangt am 10.08.2024, beantragte der Bf. auch die Kosten der Gesundheitswoche in ***Behandlungsort*** im Februar 2023 als außergewöhnliche Belastungen im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2023 anzuerkennen, legte weitere Unterlagen vor, und brachte weiter vor wie folgt: Im angefochtenen Bescheid sei ausgeführt worden, dass Krankheitskosten nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt würden, wenn eine Krankheit vorliege, die Behandlung medizinisch notwendig sei und unter ärztlicher Aufsicht erfolge. Kurkosten würden nur berücksichtigt, wenn diese Voraussetzungen erfüllt seien. Er ergänze, dass er seit seiner Geburt an einer spastischen Hemiparese und infantiler Cerebralparese leide, was zu weiteren Folgeerkrankungen geführt habe. Auf Grund dieser Einschränkungen sei ihm ein Behinderungsgrad von 80 % zuerkannt worden. Zur Erhaltung seiner Mobilität und Arbeitsfähigkeit absolviere er seit 2008 regelmäßig dreiwöchige Kuraufenthalte in ***Behandlungsort***. Da diese nur begrenzt von der BVAEB genehmigt würden, habe er zusätzlich jährlich sogenannte Gesundheitswochen auf eigene Kosten in Anspruch genommen. Diese einwöchigen Aufenthalte würden unter ärztlicher Aufsicht stattfinden und 14 auf seine Erkrankungen abgestimmte therapeutische Anwendungen beinhalten. Ein ärztliches Schreiben vom Juni 2024 bestätige, dass solche stationären Heilverfahren unabhängig von ihrer Dauer aus medizinischer Sicht notwendig seien. Auch die kurärztliche Leitung in ***Behandlungsort*** habe dies in einem Bericht vom Februar 2023 bekräftigt. Besonders durch eine zusätzliche Schulterverletzung, verursacht durch die langjährige Überbelastung der gesunden Körperhälfte, sei eine kontinuierliche Therapie unerlässlich. Eine Operation sei auf Grund der drohenden vollständigen Hilflosigkeit keine Option, weshalb konservative Behandlungen im Rahmen der Gesundheitswoche durchgeführt worden seien. Diese Heilverfahren führten regelmäßig zu einer deutlichen Linderung der Beschwerden und trügen wesentlich dazu bei, seine Eigenständigkeit und Mobilität zu erhalten (OZ 4, AS 15–30).

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 06.03.2025 dem Bundesfinanzgericht vor (OZ 25, AS 67 ff), beantragte deren Abweisung und führte weiter aus wie folgt: Der Bf. beantrage bei einem Grad der Behinderung für das Veranlagungsjahr 2023 außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von EUR 2.418,25. Zusätzlich seien EUR 667,63 an Krankheitskosten mit Selbstbehalt und EUR 80,00 an Gewerkschaftsbeiträgen geltend gemacht worden. Strittig sei das Heilverfahren/Gesundheitswoche in ***Behandlungsort*** (19.–26.02.2024), für das EUR 1.130,75 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht worden seien. Die Berechnung laute: Kosten ***Behandlungsort*** EUR 954,00 minus einer Haushaltsersparnis (7 Tage × EUR 5,23) = EUR 36,61 plus

An- /Abreisekosten (508 km × EUR 0,42/km) = EUR 213,36. Damit ergäben sich EUR 1.130,75 (954,00 – 36,61 + 213,36). Die Begründung der belangten Behörde verweise darauf, dass keine ärztliche Verordnung vorliege und die Sozialversicherung keinen Zuschuss geleistet habe; daher sei die Gesundheitswoche keine Kur und nicht als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Die belangte Behörde führe aus, dass nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 nur Kosten, die tatsächlich als Krankheitskosten gelten, abzugsfähig seien. Die Gesundheitswoche verfolge primär einen Erholungszweck und sei damit nicht abzugsfähig. Der Bf. habe zahlreiche Beweismittel vorgelegt (Honorarnoten, Rechnungen, Bestätigungen, Homepage- Nachweis) um die Kosten zu belegen. Die zentrale Streitfrage, ob die Gesundheitswoche ein medizinisch notwendiger Kuraufenthalt oder eine reine Erholungsmaßnahme sei, habe er dabei aber nicht zu seinen Gunsten unter Beweis stellen können. Da keine Nachweise (Verordnung) erbracht worden seien und auch die Sozialversicherung keine Zuschüsse geleistet habe, könne nicht von einem Kuraufenthalt ausgegangen werden.

Am 16.04.2025 fand in der gegenständlichen Rechtssache eine mündliche Verhandlung über Anordnung des Gerichtes statt.

Mit Eingabe vom 18.04.2025 legte der Bf. das Schreiben von Dr. ***Arzt-NN*** an die BVAEB vom 17.08.2020, den Kostenersatz der BVAEB vom 08.10.2024 zur Gesundheitswoche 2024 und die Therapieaufstellung für die Gesundheitswoche vom 19.02.-26.02.2023, vor und brachte weiter vor wie folgt: Der Bf. nehme Bezug auf die mündliche Verhandlung vom 16.04.2025 und übermittle die gewünschten Unterlagen. Er weise darauf hin, dass er bei der Verhandlung erwähnt habe, dass es ein Schreiben von Dr. ***Arzt-NN*** an die BVAEB aus dem Jahr 2018 gebe. Tatsächlich existiere dieses Schreiben jedoch vom 17.08.2020. Im Jahr 2024 habe er im Rahmen einer sogenannten „Gesundheitswoche“ ein stationäres Heilverfahren in ***Behandlungsort*** absolviert, das insgesamt 15 auf seine Beschwerden abgestimmte therapeutische Anwendungen umfasse. Die dazugehörige Therapieaufstellung, sowie das Schreiben von Dr. ***Arzt-NN*** vom 17.08.2020 habe er bei der BVAEB eingereicht und dafür einen Kostenersatz bzw. Kostenzuschuss erhalten. Für die Gesundheitswoche vom 19. bis 26. Februar 2023, in deren Rahmen er ein stationäres Heilverfahren mit 14 auf seine Beschwerden abgestimmte Therapien durchgeführt habe, liege bereits eine Therapieaufstellung vom 20.03.2025 vor. Diese habe er bislang nicht eingereicht, weil ihm telefonisch mitgeteilt worden sei, dass eine nachträgliche Einreichung nicht mehr möglich sei – er werde dies jedoch auf Anraten des Gerichtes nachholen. Aus dem Vorlagebericht des Finanzamts Österreich vom 06.03.2005 gehe hervor, dass seine Beschwerde mit der Begründung abgewiesen worden sei, weil keine Verordnungen vorgelegt worden seien und die Sozialversicherung keine Zuschüsse geleistet habe. Er weise darauf hin, dass sämtliche Therapien ärztlich verordnet worden seien und ihm für die Gesundheitswoche 2024 bereits ein Kostenersatz gewährt worden sei. Abschließend verweise er auf seinen Vorlageantrag.

Mit Eingabe vom 18.04.2025 reichte der Bf. einen Antrag auf Kostenersatz bzw. Kostenzuschuss bei der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau ein.

Mit Eingabe vom 28.05.2025 legte der Bf. das Schreiben über den Kostenersatz der BVAEB vom 30.04.2025 zur Gesundheitswoche 2023 und die Therapieaufstellung für die Gesundheitswoche vom 19.02.-26.02.2023 vor und brachte weiter vor wie folgt: In der Eingabe vom 18.04.2025 habe der Bf. mitgeteilt, dass für die gegenständliche „Gesundheitswoche“ vom 19.02.–26.02.2023 und das absolvierte stationäre Heilverfahren in ***Behandlungsort*** mit insgesamt 14 auf seine Beschwerden abgestimmten therapeutischen Anwendungen und Therapien eine Therapieaufstellung, datiert mit 20.03.2025, vorliege. Nach Einreichung bei der BVAEB sei ihm hierfür ein Kostenersatz bzw. ein Kostenzuschuss gewährt worden. Er möchte festhalten, dass sämtliche Therapien laut Therapieaufstellung ärztlich verordnet worden seien und ihm auch für die Gesundheitswoche 2023 ein Kostenersatz bzw. ein Kostenzuschuss gewährt worden sei. Somit lägen nunmehr die erforderlichen Nachweise (Verordnung sowie Zuschussleistung der gesetzlichen Sozialversicherung) vor, sodass seines Erachtens nach von einem Kuraufenthalt ausgegangen werden könne.

Mit Vorhalt vom 10.06.2025 übermittelte das Gericht dem Bf. und der belangten Behörde die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 16.04.2025 und teilte weiters mit, dass bezüglich der Berücksichtigung eines Fitnessstudio-Abonnements laut Rechtsprechung (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136) ein konkretes, vorfeldweise ausgestelltes ärztliches Gutachten erforderlich wäre und ein solches nicht vorliege. Eine reine Empfehlung – etwa des Physiotherapeuten – reiche nicht aus. Hierfür fehlten noch Nachweise. Für den Aufenthalt im ***Behandlung-Etablissementbez*** ***Behandlungsort*** GmbH habe der Bf. einen Kostenzuschuss als selbständiges Ambulatorium für physikalische Medizin, nicht jedoch als Kureinrichtung, erhalten. Die Fahrtkosten zu dieser Einrichtung könnten grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Das Bundesfinanzgericht beabsichtige deshalb, die Kosten des Aufenthaltes nur in Höhe der vom Sozialversicherungsträger erstatteten Einzelleistungen, abzüglich allfälliger Erstattungen, anzuerkennen. Das „Trainingsabo“ könne nur dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn eine ärztliche Anordnung vorliege, andernfalls bleibe es unberücksichtigt. Die Parteien wurden aufgefordert, innerhalb einer Woche Stellung zu nehmen und allenfalls die fehlenden Unterlagen nachzureichen.

Mit mehreren Auskunftersuchen – zuletzt vom 11.06.2025 – erhob das Gericht weitere Beweise hinsichtlich der Kostenersatzung bezüglich des Heilverfahrens in ***Behandlungsort*** bei der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau.

Mit Eingabe vom 16.06.2025 brachte der Bf. bezüglich des Vorhaltes vom 10.06.2025 vor wie folgt: Er nehme zum geforderten „Trainingsabo“ Stellung. Seit seiner Geburt leide er an einer spastischen Hemiparese und einer infantilen Cerebralparese links, wodurch er stark auf die funktionierende rechte Körperhälfte angewiesen sei. Aus diesem Grund befinde er sich seit mehreren Jahren in der Fachpraxis für physikalische Medizin ***Physio-Beh-NN*** in ***Bf-Ort*** in Behandlung. Im Jahr 2023 habe er dort insgesamt 31-mal Physiotherapie und Elektrotherapie nach ärztlicher Verordnung erhalten. Während dieser Sitzungen seien gemeinsam mit seinem Therapeuten Kräftigungsübungen an den vorhandenen Trainingsgeräten geübt worden und er habe eine ausführliche Einweisung erhalten, sodass er die Übungen anschließend selbstständig und regelmäßig durchführen habe können. Die korrekte Ausführung werde in regelmäßigen Abständen vom Therapeuten kontrolliert. Um die Geräte weiterhin nutzen zu können, müsse er nach der letzten verordneten Therapieeinheit ein „Trainingsabo“ im Wert von EUR 229,00 buchen. Wie aus den bereits vorliegenden ärztlichen Bestätigungen hervorgehe, seien diese zusätzlichen Übungen medizinisch notwendig, um die Mobilität und Eigenständigkeit seiner rechten Körperhälfte zu erhalten. Der Aufwand für das Trainingsabo sei bereits im Einkommensteuerbescheid vom 29. Juli 2024 des Finanzamts Österreich berücksichtigt worden und in der Beschwerdevorlage vom 6. März 2025 als unstrittig anerkannt worden. Vor diesem Hintergrund bitte er das Gericht, das Trainingsabo in Höhe von EUR 229,00 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, da es unmittelbar an die ärztlich verordneten physikalischen Therapien anschließe und der Fortführung der notwendigen Kräftigungs- und Mobilisationsübungen diene. Eine nachträgliche ärztliche Anordnung für das Jahr 2023 sei nach Rücksprache mit seinem Hausarzt leider nicht möglich. Für künftige Trainingsabos werde er jedoch im Vorfeld eine entsprechende ärztliche Verordnung einholen.

Mit Schreiben vom 11.08.2025 beantwortete die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau die weiter oben dargestellten Auskunftersuchen wie folgt: „Zu der gegenständlichen Anfrage wird mitgeteilt, dass es sich bei dem Aufenthalt des Versicherten vom 19.02. - 26.02.2023 in ***Behandlungsort*** nicht um einen von der BVAEB bewilligten Kuraufenthalt handelt. Die Struktur des Aufenthaltes bzw. der Behandlungstage ähnelt einer Kur, allerdings dauert eine aus dem Bereich der BVAEB finanzierte Kur 3 Wochen und nicht fünf Tage. Eine fünftägige Behandlung kann u.E. daher nicht einem regulären Kuraufenthalt gleichgehalten werden. Im Zusammenhang mit der vom Versicherten bei der BVAEB eingereichten Honorarnote wurden aus dem Titel der Krankenbehandlung (Pflichtleistung) die Kosten für folgende Leistungen im gesetzlichen Ausmaß erstattet: 1) Erstuntersuchung, 2) Abschlussuntersuchung, 3) Blutabnahme, 4) Heilmassage 3-mal, 4) Physiotherapeutische Behandlung 1-mal, 5) Apparative Leistungen (z.B.: Wärme-, Elektro- oder Kältetherapien) 8-mal. Der dem Versicherten erstattete Gesamtbetrag in Höhe von EUR 119,16 ergibt sich aus den entsprechenden Vertragstarifen der BVAEB.“

Mit Vorhalt vom 20.08.2025 wurde dem Bf. und der belangten Behörde letztmalig Gelegenheit gegeben, zu den gegenständlichen Beweisergebnissen, insbesondere dem Schreiben vom 11.08.2025 der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau, Stellung zu nehmen.

Mit Eingabe vom 01.09.2025 brachte der Bf. bezüglich des Vorhaltes vom 20.08.2025 vor wie folgt: Er verstehe nicht, warum die Kosten für das Trainingsabo in Höhe von EUR 229,00 nicht berücksichtigt werden können. Als Person mit spastischer Hemiparese und infantiler Cerebralparese links leide er seit Geburt, unter Beschwerden des Bewegungsapparates und sei auf eine gute Funktion seiner rechten Körperhälfte angewiesen. Deshalb benötigte er regelmäßig physikalische Heilverfahren und Physiotherapie, um seine Mobilität aufrechtzuerhalten. Er sei seit Jahren in einer Fachpraxis für physikalische Medizin in Behandlung, wo er auch an Trainingsgeräten Kräftigungsübungen durchführe. Allerdings könne er diese Geräte nur kostenlos nutzen, wenn er eine verordnete Physiotherapie durchführe, was nur einen bestimmten Zeitraum abdecke. Um die Geräte auch außerhalb dieser Zeiten nutzen zu können, müsse er ein Trainingsabo buchen, das EUR 229,00 koste. Da regelmäßige Übungen zur Kräftigung und Mobilisierung seiner rechten Körperhälfte für ihn aus medizinischer Sicht unbedingt notwendig seien, ersuche er um Berücksichtigung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. wurde an tt.mm.jjjj geboren und leidet seit Geburt an einer linksseitigen spastischen Hemiparese und einer linksseitigen infantilen Cerebralparese. Er leidet weiters an einer linksseitigen Sehnenverlängerung der unteren Extremität, einer Osteochondrose L4/L5 und einer S-förmigen Skoliose. Er weist einen Grad der Behinderung von 80 % auf.

Der Bf. brachte am 29.02.2024 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2023 ein. Er beantragte – wie im Verfahrensgang dargestellt – unter anderem, außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von EUR 2.418,25. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

- 1) Leistungen der Fachpraxis für physikalische Medizin, ***Physio-Beh-VN*** ***Physio-Beh-NN***, ***Bf-PLZ*** ***Bf-Ort***, ***Physio-Addr*** für mehrere Einheiten „Physiotherapie 30 min“ und „Elektrotherapien 15 min“ in Höhe von **EUR 938,50** (EUR 2.163,00 abzüglich EUR 1.224,50 Kostenerstattung durch den Sozialversicherungsträger).
- 2) Leistungen der Fachpraxis für physikalische Medizin, ***Physio-Beh-VN*** ***Physio-Beh-NN***, ***Bf-PLZ*** ***Bf-Ort***, ***Physio-Addr***, für ein „Trainingsabo 4:3“ in

Höhe von **EUR 229,00**. Eine Kostenerstattung durch den Sozialversicherungsträger erfolgte nicht.

- 3) Leistungen der Orthopädie Schuhtechnik *****Schuhmacher-NN*****, *****Schuhmacher-PLZ***** *****Schuhmacher-Ort*****, *****Schuhmacher-Addr*****, für die Reparatur von orthopädischen Schuhen in Höhe von **EUR 120,00**.
- 4) Kosten für eine „Gesundheitswoche Classic+“ von 19.02.2023 bis 26.02.2023 bei der *****Behandlung-Etablissmentbez***** *****Behandlungsort***** GmbH, *****Behandlung-PLZ***** *****Behandlungsort*****, *****Behandlung-Addr***** in Höhe von **EUR 1.130,75** (EUR 954,00 Aufenthaltskosten und EUR 213,36 für 508 km An- und Abreisekosten mit dem eigenen PKW [508 × EUR 0,42], abzüglich EUR 36,61 für 7 Tage der Haushaltsersparnis [7 × EUR 5,23]). Eine Kostenerstattung durch den Sozialversicherungsträger erfolgte in Höhe von EUR 119,16 insoweit, als dieser Einzelleistungen (im Gesamtbetrag von EUR 485,00) als Krankenbehandlung in einem selbständigen Ambulatorium für physikalische Medizin anerkannte. Hätte der Bf. die Behandlungen einzeln, in der Nähe seines Wohnortes durchführen lassen, hätte der Fahrtaufwand die geltend gemachten 508 km überstiegen.

Der Bf. war von 19.02.2023 bis 26.02.2023 bei der *****Behandlung-Etablissmentbez***** *****Behandlungsort***** GmbH, *****Behandlung-PLZ***** *****Behandlungsort*****, *****Behandlung-Addr*****, aufhältig und absolvierte eine „Gesundheitswoche Classic+“. Er absolvierte dabei an folgenden Tagen folgende Behandlungen:

Montag, 20.02.2023: 10:00–10:20 Heilmassage, teil; 10:30–10:45 Erstuntersuchung.

Dienstag, 21.02.2023: 09:20–09:40 Heilmassage; 10:30–11:00 Carbovasal-Intensivtherapie; 11:40–12:00 Interferenzstrom (Schwellstrom) Elektro.

Mittwoch, 22.02.2023: 07:45–07:55 Blutuntersuchung/Labor nüchtern; 09:40–10:00 Rotlichttherapie 15min; 10:00–10:20 Ultraschall/Elektro; 10:30–11:00 Heublumenpackung ganz.

Donnerstag, 23.02.2023: 09:00–09:30 Carbovasal-Intensivtherapie 15 min; 10:10–10:20 Abschlussuntersuchung; 10:50–11:10 Heilmassage, teil; 11:40–12:00 Interferenzstrom (Schwellstrom) Elektro.

Freitag, 24.02.2023: 08:30–09:00 Leichte Geräteturnen; 10:00–10:30 Schwefelbad; 11:20–11:40 Rotlichttherapie 15min; 11:40–12:00 Ultraschall/Elektro.

Eine Kostenerstattung für eine Heublumenpackung ganz (EUR 42,00) und das Schwefelbad (EUR 29,00) erfolgte seitens des Sozialversicherungsträgers nicht. Die Kosten wurden in folgender Höhe vom Sozialversicherungsträger erstattet:

Aufstellung der konsumierten Therapien	Anzahl	Einzelpreis	Gesamt	Erstattet	Anerkannt
Abschlussuntersuchung	1,00 x	€ 52,00	€ 52,00	ja	€ 52,00
Blutuntersuchung/Labor nüchtern	1,00 x	€ 38,00	€ 38,00	ja	€ 38,00
Carbovasal-Intensivtherapie 15 min	2,00 x	€ 29,00	€ 58,00	ja	€ 58,00
Erstuntersuchung	1,00 x	€ 70,00	€ 70,00	ja	€ 70,00
Heilmassage, teil	3,00 x	€ 34,00	€ 102,00	ja	€ 102,00
Heublumenpackung ganz	1,00 x	€ 42,00	€ 42,00	nein	
Interferenzstrom (Schwellstrom) / Elektro	2,00 x	€ 25,00	€ 50,00	ja	€ 50,00
Leichte Geräteturnen	1,00 x	€ 29,00	€ 29,00	ja	€ 29,00
Rotlichttherapie 15min	2,00 x	€ 18,00	€ 36,00	ja	€ 36,00
Schwefelbad	1,00 x	€ 29,00	€ 29,00	nein	
Ultraschall /Elektro	2,00 x	€ 25,00	€ 50,00	ja	€ 50,00
	<u>17,00x</u>		<u>€ 556,00</u>		<u>€ 485,00</u>

In einem Schreiben des behandelnden Hausarztes vom 02.05.2018, welches zur Vorlage an das Finanzamt adressiert ist, findet sich folgende Passage: „Regelmäßige Anwendungen von Heilverfahren in einem stationären Setting wie während eines Kuraufenthaltes sind für Herrn ***Bf.-NN*** aus medizinischer Sicht unbedingt notwendig, da Verfahren im ambulanten Bereich zwar auch regelmäßig erforderlich sind, aber in Summe nicht den gewünschten Erfolg erzielen können. Herr ***Bf.-NN*** benötigt beides, Heilverfahren im Rahmen einer Kur sowie regelmäßig ambulante Therapie“ (OZ 4, AS 20 f). In einem weiteren Schreiben des behandelnden Hausarztes vom 25.06.2024 (OZ 4, AS 21), welches ebenfalls zur Vorlage an das Finanzamt adressiert ist, wird ausgeführt: „Bezugnehmend auf die vorliegenden Vorbefunde, insbesondere auf das Schreiben vom 02.05.2018 an das Finanzamt gerichtet, stellen wir fest, dass die bereits erwähnten Erkrankungen bei Herrn ***Bf.-Titel*** ***Bf.-NN*** nach wie vor bestehen. Es ist daher sinnvoll, dass Herr ***Bf.-Titel*** ***Bf.-NN*** regelmäßig heilgymnastische Übungen und Kuranwendungen nicht nur im ambulanten Bereich, sondern auch im Rahmen eines stationären Kuraufenthaltes absolviert. Ob diese stationären Anwendungen im Rahmen einer sogenannten 3 wöchigen Kur oder aber in einem anderen bezeichneten, unter Umständen auch kürzer dauernden Setting durchgeführt werden, ist zweitrangig“. In einem weiteren Schreiben des behandelnden Hausarztes vom 17.08.2020 (OZ 15, AS 51), welches zur Vorlage an die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau adressiert ist, wird ausgeführt: „Herr ***Bf.-NN*** leidet auf Grund der oben genannten Diagnosen an rezidivierenden Beschwerden des Bewegungsapparates und ist in vermehrtem Maße auf eine gute Funktion der rechten, nicht gelähmten Körperhälfte angewiesen. Regelmäßige Anwendungen von Heilverfahren in einem stationären Setting wie während eines Kuraufenthaltes sind für Herrn ***Bf.-NN*** aus medizinischer Sicht unbedingt notwendig, da Verfahren im ambulanten Bereich zwar auch regelmäßig erforderlich sind, aber in Summe nicht den gewünschten Erfolg erzielen können. Herr ***Bf.-NN*** benötigt beides, Heilverfahren im Rahmen einer Kur sowie regelmäßig ambulante Therapie. Folgende Heilverfahren haben sich bei Herrn ***Bf.-NN*** als zielführend erwiesen: Hydrojet - Min. 12; Carbovasal- Intensivtherapie 15 Min-Min. 30; Naturfango-Ganzpackung - Min. 15; Med. Gerätetraining- Min. 20; Interferenzstrom (Schwellstrom)/Elektro- Min. 15; Ultraschall/Elektro - Min. 5; Rotlichttherapie 15 Min.- Min. 30; Schwefelbad - Min. 30; Heilmassage, teil - Min. 32“.

Keines der Schreiben enthält Inhalte bezüglich der medizinischen Notwendigkeit über den konkreten Aufenthalt vom 19.02.2023 bis 26.02.2023. Auch ist in keinem Schreiben die konkrete Dauer oder ein konkretes Reiseziel angegeben. Ein vor Antritt des Aufenthaltes ausgestelltes ärztliches Zeugnis liegt nicht vor. Auch lag eine kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung nicht vor. Weiters enthält keines der Schreiben Inhalte bezüglich der medizinischen Notwendigkeit über ein Trainingsabonnement. Die diesbezügliche Honorarnote 32215 vom 18.08.2023 (OZ 9, AS 42) enthält die Passage „Aufgrund seiner körperlichen Behinderung ist, aus Physiotherapeutischer Sicht, ein regelmäßig durchgeführtes Training absolut zu empfehlen!“. Ein vor Antritt des Trainings ausgestelltes ärztliches Zeugnis liegt nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen bezüglich des Krankheitsverlaufes bzw. der angeborenen Krankheiten des Bf. ergeben sich aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Schreiben des Hausarztes vom 02.05.2018 (OZ 12, AS 45), vom 17.08.2020 (OZ 15, AS 51) und vom 25.06.2024 (OZ 4, AS 21), welche in Zusammenschau mit dem Arztbrief vom 26.02.2023 (OZ 4, AS 25 f) und den Befunden des MR-Institutes ***Bf-Ort*** (OZ 4, AS 27–30) ein widerspruchsfreies Gesamtbild ableiten lassen. Die Feststellungen zum Grad der Behinderung ergeben sich aus dem vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) gemäß § 35 Abs. 8 EStG 1988 übermittelten Datenbestandes. Die Feststellungen zu den einzelnen Behandlungen ergeben sich zweifelsfrei aus den vorgelegten Aufstellungen (OZ 4, AS 23–24), welche auch mit Unterschriften der einzelnen Behandler versehen sind und für das erkennende Gericht deshalb eine besondere Beweiskraft aufwiesen. Die Feststellungen zu den Kostenerstattungen bzw. -ersätzen ergaben sich zum einen aus den insoweit glaubwürdigen Angaben des Bf. selbst, aber auch aus dem vorgelegten Schreiben des Krankenversicherungsträgers vom 30.04.2025.

Die Feststellung, wonach keines der Schreiben des behandelnden Hausarztes (02.05.2018: OZ 4, AS 20 f, 25.06.2024: OZ 4, AS 21, 17.08.2020: OZ 15, AS 51) die Notwendigkeit des konkreten Aufenthaltes, die konkrete Dauer oder das konkrete Reiseziel vom 19.02.2023 bis 26.02.2023 enthält, ergibt sich aus den zitierten Schreiben selbst bzw. der auszugsweisen Wiedergabe in den Sachverhaltsfeststellungen. Die zentrale Feststellung, wonach ein vor Antritt des Aufenthaltes ausgestelltes ärztliches Zeugnis nicht vorliegt, ergibt sich ebenfalls aus den soeben zitierten Schreiben, aus welchen klar ersichtlich ist, dass diese entweder deutlich vor dem in Rede stehenden Aufenthalt (02.05.2018, 17.08.2020) oder bedeutend nach dem in Rede stehenden Aufenthalt (25.06.2024) angefertigt wurden. Die weitere zentrale Feststellung, wonach eine kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung nicht vorlag, ergab sich zum einen daraus, dass, wie in den Feststellungen ersichtlich, an einigen Tagen gar keine Anwendungen stattfanden (19.02.2023, 25.02.2023), nachmittags überhaupt keine Behandlungen vorgesehen waren, die Erstuntersuchung am 20.02.2023 zeitlich erst nach der

ersten Behandlung, der Heilmassage von 10:00 Uhr bis 10:20 Uhr, um 10:30 Uhr stattfand. Im Übrigen äußert sich auch das Schreiben des Sozialversicherungsträgers vom 11.08.2025 zu einer Gleichhaltung einer Gesundheitsvorsorge aktiv („Kur“) mit einem fünftägigen Aufenthalt zumindest zurückhaltend. Darüberhinaus war der Bf. nicht an die gleichen Ordnungsvorschriften gebunden, wie Patienten, welche die Einrichtung als Vertragspartner eines Kranken- oder Pensionsversicherungsträgers im Rahmen der Gesundheitsvorsorge aktiv (GVA) oder medizinischer Maßnahmen der Rehabilitation, in Anspruch nehmen. Die mit diesen abgeschlossenen Rahmenverträge sehen regelmäßig ein bedeutend höheres Kontingent an Anwendungen bei bedeutend längerer Dauer des gesamten Aufenthaltes und eine weitaus straffere tägliche terminliche Kompression der Anwendungen vor. Das Gericht übersieht dabei auch nicht, dass An- und Abreisetage – etwa im Rahmen der Gesundheitsvorsorge aktiv – ebenfalls weniger intensiv ausgestaltet sind, dennoch waren im vorliegenden Sachverhalt am 20.02.2023 gerade einmal 20 Minuten des gesamten Tages von Anwendungen gedeckt. Am 21.02.2023 waren dies 1 Stunde und 10 Minuten. Das gleiche gilt für den 22.02.2023 und für den 23.02.2023. Am 24.02.2023 dauerten die Anwendungen 1 Stunde und 40 Minuten. Dies entspricht keinesfalls einer kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung. Dies auch vor dem Hintergrund, dass Therapiepläne den Abgabenbehörden von Abgabepflichtigen regelmäßig vorgelegt werden und die Erfahrung lehrt, dass diese, regelmäßig vom chef- und kontrollärztlichen Dienst des Sozialversicherungsträgers mitausgearbeiteten Behandlungsprogramme, jedenfalls ein deutlich verdichteteres Behandlungsprogramm aufweisen.

Die Feststellung, wonach der Fahrtaufwand bei Inanspruchnahme von nahegelegenen Einzelbehandlungen 508 km überstiegen hätte, gründet sich auf folgende Überlegungen: Die Abschlussuntersuchung hätte bei Dr. ***Arzt-VN***, ***Arzt-NN***, ***Arzt-Addr***, ***Bf-PLZ***, ***Bf-Ort***, stattfinden können. Dieser wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 3,9 km entfernt, doppelt, 7,8 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 3,27. Die Blutuntersuchung/Labor nüchtern hätte bei Dr. ***Arzt-VN***, ***Arzt-NN***, ***Arzt-Addr***, ***Bf-PLZ***, ***Bf-Ort***, stattfinden können. Dieser wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 3,9 km entfernt, doppelt, 7,8 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 3,27. Die Erstuntersuchung hätte bei Dr. ***Arzt-VN***, ***Arzt-NN***, ***Arzt-Addr***, ***Bf-PLZ***, ***Bf-Ort***, stattfinden können. Dieser wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 3,9 km entfernt, doppelt, 7,8 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 3,27. Die Heilmassage, teil hätte bei heilmassage ***Alternativbehandler-1***, ***Bf-PLZ***, ***Bf-Ort***, stattfinden können. Diese wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 3,8 km entfernt, doppelt, 7,6 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 3,19. Die Heublumenpackung ganz hätte bei ***Alternativbehandler-2***, stattfinden können. Dieses wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 30,5 km entfernt, doppelt, 61 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 25,62. Die Interferenzstrom (Schwellstrom) / Elektro hätte bei ***Alternativbehandler-3***, stattfinden können. Dieser wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 33,4 km entfernt, doppelt, 66,8 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 28,05. Die Leichte Gerätgymnastik hätte bei ***Physio-Beh-VN***, ***Physio-Beh-NN***, Fachpraxis für physikalische Medizin, ***Physio-Addr***, ***Bf-PLZ***

Bf-Ort, stattfinden können. Dieser wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 4,4 km entfernt, doppelt, 8,8 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 3,69. Die Rotlichttherapie 15min hätte bei ***Alternativbehandler-4***, stattfinden können. Dieses wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 32,3 km entfernt, doppelt, 64,6 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 27,132. Die Schwefelbadtherapie hätte bei ***Alternativbehandler-5***, stattfinden können. Dieses wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 61,3 km entfernt, doppelt, 122,6 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 51,49. Die Ultraschall-/Elektrotherapie hätte bei ***Alternativbehandler-3***, stattfinden können. Dieser wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 33,4 km entfernt, doppelt, 66,8 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 28,05. Die Carbovasal-Intensivtherapie 15 min, die in Vorarlberg gar nicht verfügbar ist, hätte (bestenfalls vergleichbar) bei ***Alternativbehandler-6***, stattfinden können. Dieser wäre vom Wohnort des Bf. einzeln 187 km entfernt, doppelt, 374 km $\times$ EUR 0,42 = EUR 157,08. Das ergibt eine zu fahrende Gesamtkilometeranzahl von 795,6 km. Vor dem Hintergrund, dass die „Heublumenpackung ganz“ und das „Schwefelbad“ vom Sozialversicherungsträger nicht erstattet wurden, ergäbe sich eine zu fahrende Gesamtkilometeranzahl von 612 km. Dies übersteigt jedoch die geltend gemachten Fahrkilometer von 508 km.

Für die medizinische Notwendigkeit eines Trainingsabonnements konnten keine Unterlagen vorgelegt werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst dem Steuerpflichtigen die Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung 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.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können (u. a.) folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

§ 1 Abs. 1 1. Strich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 11/2023 bestimmt, dass wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.

§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 11/2023 bestimmt, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

3.1. Aufenthalt „Gesundheitswoche Classic+“ (***)Behandlung-Etablissementbez(***)
(***)Behandlungsort(***) GmbH)

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für einen Kuraufenthalt nicht als gegeben angenommen und versagte die Anerkennung derselben als außergewöhnliche Belastung.

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191; VwGH 22.02.2001, 98/15/0123).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt stellt eine außergewöhnliche Belastung dar. Der Begriff „Kur“ erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (VwGH 22.02.2001, 98/15/0123 mit Bezug auf Duden, Das Bedeutungswörterbuch). 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 (VwGH 22.02.2023; Ro 2021/15/0005; VwGH 07.09.2022, Ra 2021/13/0157) ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116) ist. An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120; VwGH 31.03.2017, Ra 2015/13/0042; VwGH 22.02.2001, 98/15/0123) gestellt werden.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthalts ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur (zuletzt VwGH 12.11.2021, Ra 2019/13/0125-12 Rz 18) ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise, sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung (VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139) oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136).

Der Bf. hat zum Nachweis der Notwendigkeit des Kuraufenthalts eine ärztliche Bestätigung vom 02.05.2018, aus dem sich für das Jahr 2018 die medizinische Notwendigkeit, nicht aber konkret für das Jahr 2023 die Dauer der Reise, sowie das Reiseziel ergeben, vorgelegt. Das selbe gilt für das Schreiben des Hausarztes vom 17.08.2020. Die vom Bf. vorgelegten Schreiben vom 02.05.2018 und vom 17.08.2020 konnten sich bereits auf Grund ihrer zeitlichen Anfertigung nicht auf den Aufenthalt vom 19.02.2023 bis 26.02.2023 beziehen. Andere ärztliche Anordnungen konnten vom Bf. nicht vorgelegt werden. Damit liegt aber ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis nicht vor. Erforderlich ist aber die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis, nämlich ein „vorfeldweises ärztliches Gutachten“ (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136). Ein bloß „mittelbarer ärztlicher Verordnungszusammenhang“ – wie im vorliegenden Sachverhalt – reicht nicht aus. Auch lag eine Bewilligung eines Sozialversicherungsträgers zum Aufenthalt nicht vor. Das Gericht übersieht auch nicht, dass mit Schreiben der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau vom 30.04.2025 ein „Kostenersatz bzw. Kostenzuschuss“ geleistet wurde. Dieser wurde jedoch für die Therapieaufstellung der „***Behandlung-Etablismentbez*** ***Behandlungsort*** GmbH“ vom 20.03.2025 in Höhe von EUR 556,00 an Einzelleistungen in ihrer Eigenschaft als „selbständiges Ambulatorium für physikalische Medizin“ und nicht für einen „(Kur-)“Aufenthalt, der mit Rechnung vom 26.02.2023 in Höhe von EUR 947,20 abgerechnet wurde, geleistet, sodass im Lichte der oben zitierten

Rechtsprechung nicht von einer Gleichhaltung mit einem ärztlichen Gutachten auf Grund einer Zuschuss- oder Ersatzleistung durch einen Träger der Sozialversicherung zu einem Kuraufenthalt ausgegangen werden kann. Die vom Sozialversicherungsträger geleisteten Kostenersätze betreffen ausschließlich die Abschlussuntersuchung, die Blutuntersuchung/Labor nüchtern, die Carbovasal-Intensivtherapie 15 min, die Erstuntersuchung, die Heilmassage, teil, die Interferenzstrom (Schwellstrom)/Elektro, die Leichte Gerätgymnastik, die Rotlichttherapie 15min und die Ultraschall/Elektro-Therapie, nicht jedoch den Kuraufenthalt an sich. Dies geht auch aus dem Schreiben des Sozialversicherungsträgers vom 11.08.2025 hervor.

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, dh mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (VwGH 22.02.2001, 98/15/0123; VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120), aber nicht zu zwangsläufigen und außergewöhnlichen Aufwendungen iSd § 34 EStG 1988 führt (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022; VwGH 22.02.2001, 98/15/0123). Voraussetzung dafür ist eine nachweislich „kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung“ (VwGH 25.11.2010, 2006/15/0144; VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022 Rz 9; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164; VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109; VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139). In VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022 spezifiziert das Höchstgericht die soeben zitierte Rechtsprechung zur „Kurreise“ – neben Zitierung der ständigen Judikatur – mit dem Gliedsatz, dass, „wenn die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, insbesondere mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, darstellt und damit sichergestellt ist, dass nicht bloß eine Erholungsreise vorliegt“. Im Schreiben des Sozialversicherungsträgers vom 11.08.2025 wird – wie in der Beweiswürdigung dargestellt – eine diesbezüglich zurückhaltende Position eingenommen.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Erwägungen in der Beweiswürdigung zu verweisen, wonach der Aufenthalt an sich nur eine Woche gedauert hat, die ein bis vier täglichen Anwendungen im Mittel gesamt regelmäßig eine Stunde und einzeln im Mittel 15 Minuten nicht überschritten (BFG 18.09.2020, RV/3100125/2020; UFS 11.10.2011, RV/0386-F/10) und Nachmittagsanwendungen überhaupt nicht stattfanden. Ob der Bf. sich – wie in der mündlichen Verhandlung behauptet – an Nachmittagsveranstaltungen allenfalls freiwillig beteiligt hat, konnte nicht festgestellt werden, da diesbezüglich auch keine Nachweise vorgelegt werden konnten. Insgesamt kann jedoch festgehalten werden, dass bei einem Aufenthalt von (nur) einer Woche mit täglich nur am Vormittag stattfindenden Anwendungen, die die Dauer von einer Stunde oft nicht überschreiten und nachmittags nachweislich gar keine Behandlungen stattfanden, eine kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung nicht vorliegt. Dies auch vor dem Hintergrund, dass der Bf. keinen auch durch den Sozialversicherungsträger öffentlich-rechtlich überbundenen und durch die Anstalt

überwachten Kurbedingungen, wie Alkoholbeschränkungen, Rückkehrgebot oder Ähnlichem, unterlag.

Auf Grund der oben angeführten 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 betreffenden Jahr nicht als erwiesen angenommen werden kann und die Kosten für den Aufenthalt daher – wie von der belangten Behörde zutreffend vorgenommen – schon dem Grunde nach nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

3.2. Therapiemaßnahmen (***Behandlung-Etablissementbez*** ***Behandlungsort*** GmbH)

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich (VwGH 21.09.1956, 349/56), sie erwachsen auch tatsächlich (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109). Der Begriff der „Krankheitskosten“ ist weit auszulegen (VwGH 14.01.1992, 91/14/0243). Sie müssen mit einer Heilbehandlung bzw. Betreuung typischerweise verbunden sein (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109). Es genügt, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen (UFS 18.06.2009, RV/1317-L/07; BFH 20.11.1987, III R 296/84, BStBl II 88, 137), dh zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden (VwGH 23.05.1996, 95/15/0018). Krankheitskosten auf Grund nachgewiesener Folgeerkrankungen einer Behinderung sind ebenfalls ohne Abzug eines Selbstbehalts zu berücksichtigen (VwGH 23.01.2019, Ro 2016/13/0010; BFG 14.10.2019, RV/7102759/2014; BFG 04.04.2019, RV/1100047/2017).

Anlässlich des Aufenthaltes in der ***Behandlung-Etablissementbez*** ***Behandlungsort*** GmbH hat der Bf. Therapie- und Heilbehandlungen bei einem Zustand nach einer linksseitigen spastischen Hemiparese und einer linksseitigen infantilen Cerebralparese, einer linksseitigen Sehnenverlängerung der unteren Extremität, einer Osteochondrose L4/L5 und einer S-förmige Skoliose Laminektomie LWS (siehe ärztliche Atteste vom 02.05.2018 und vom 17.08.2020) in Anspruch genommen. Das waren eine Abschlussuntersuchung, eine Blutuntersuchung/Labor nüchtern, eine Carbovasal-Intensivtherapie 15 min, eine Erstuntersuchung, eine Heilmassage, teil, eine Interferenzstrom (Schwellstrom)/Elektro, eine leichte Gerätgymnastik, eine Rotlichttherapie 15min und eine Ultraschall-/Elektro-Therapie.

Als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 11/2023) gelten insbesondere Arztkosten, Therapiekosten und Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Dass die oben angeführten Behandlungen ihren Ursprung in den behinderungsbedingten Krankheiten bzw. Folgeerkrankungen des Bf. haben, ist für das Bundesfinanzgericht evident. Aus den angeführten Erwägungen gelangt das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass die Kosten für die Therapiemaßnahmen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden können. Die

Heublumenpackung ganz und das Schwefelbad waren laut Auskunft des Sozialversicherungsträgers vom 11.08.2025 nicht Gegenstand der Kostenerstattung, sodass sie nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden konnten.

3.3. Fahrtkosten zu den Therapiemaßnahmen (***Behandlung-Etablissmentbez*** ***Behandlungsort*** GmbH)

Kosten der Heilbehandlung sind etwa Arztkosten, Spitalskosten, oder Kosten für Therapien. Weiters dabei anfallende Fahrt- bzw. Transportkosten im tatsächlichen Ausmaß bzw. in Höhe des amtlichen Kilometergelds bei Verwendung des (familien)eigenen Kraftfahrzeuges, und zwar gegebenenfalls auch neben einem Pauschbetrag gemäß § 3 Abs 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 11/2023 (VwGH 01.09.2015, 2012/15/0197; 23.01.2013, 2009/15/0094).

Auf die in der Beweiswürdigung dargestellten ambulanten Behandlungsmöglichkeiten wird verwiesen. Bei Inanspruchnahme entsprechender Einzelleistungen im Wohnumfeld des Bf. ergäben sich höhere Fahrtstrecken, als zur ***Behandlung-Etablissmentbez***
Behandlungsort GmbH. Deshalb konnten die tatsächlichen Kosten in Höhe von 508 km als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Festgehalten wird in diesem Zusammenhang auch, dass es in Vorarlberg keine spezifisch ausgewiesenen Einrichtungen, die explizit eine Carbovasaltherapie (therapeutische Kohlensäurebehandlung) anbieten, gibt. Eine vergleichbare Therapie wird in ***Alternativbehandler-6*** angeboten. Dabei handelt es sich aber eben nur um eine vergleichbare Therapiemaßnahme. Da diese Maßnahme aber vom Sozialversicherungsträger erstattet wurde, erwies sie sich als medizinisch notwendig, sodass bereits diese eine Behandlung den Fahrtaufwand zur ***Behandlung-Etablissmentbez***
Behandlungsort GmbH gerechtfertigt hätte, zumindest aber jedenfalls zur erwähnten vergleichbaren Einrichtung, sodass im konkreten Fall die tatsächlich geleisteten Fahrtkosten die Aufwandsgrenze bilden.

3.4. Trainingsabo

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits betreffend Kuraufenthalte ausgesprochen hat, ist zum Nachweis der Zwangsläufigkeit 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 (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Daraus hat die belangte Behörde im Erstbescheid vom 08.05.2024 zutreffend abgeleitet, dass auch für die Anerkennung der beschwerdegegenständlichen Aufwendungen als

außergewöhnliche Belastung die Zwangsläufigkeit dieser Ausgabe durch ein vor Beginn des Besuches des Fitnessstudios ausgestelltes ärztliches Zeugnis nachgewiesen werden müsste, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer des Fitnessstudiobesuches ergäben.

In VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136 wird hierzu ausgeführt wie folgt: Die Notwendigkeit eines vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens hat im Übrigen auch der Bundesfinanzhof zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage in einem Urteil vom 14. August 1997, III R 67/96, betreffend Aufwendungen für eine „medizinische Trainingstherapie“ in einem ärztlich betreuten Sportstudio hervorgestrichen, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten.

Das nach der Rechtsprechung für die Annahme einer Zwangsläufigkeit erforderliche vorfeldweise ärztliche Gutachten wird auch nicht dadurch entbehrlich, dass im Beschwerdefall eine ärztliche Überweisung an einen Physiotherapeuten für eine bestimmte Therapie vorliegt und der Physiotherapeut im Rahmen dieser Therapie seinerseits als weitere Maßnahme ein „Weiterüben“ in einem Fitnessstudio empfiehlt. Daran ändert auch nichts, dass der Physiotherapeut das Weiterüben der Mitbeteiligten im Rahmen seiner zusätzlichen Tätigkeit im Fitnessstudio allenfalls (fallweise) überwacht. Ein solcher von der belangten Behörde offenbar angenommener mittelbarer ärztlicher Verordnungszusammenhang reicht keinesfalls aus, um eine Zwangsläufigkeit zusätzlicher Maßnahmen iSd § 34 EStG 1988 darzutun.

Die Bedeutung einer zu Grunde liegenden ärztlichen Anordnung ergibt sich im Übrigen auch aus den gesetzlichen Bestimmungen betreffend den physiotherapeutischen Dienst selbst. Eine Berechtigung von Physiotherapeuten zu weiterführenden Verordnungen ist daraus nicht ableitbar. Vielmehr stellt § 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste (MTD-Gesetz), der das Berufsbild des physiotherapeutischen Dienstes festlegt, ausdrücklich auf das notwendige Vorliegen ärztlicher Anordnung ab. Demnach umfasst der physiotherapeutische Dienst „die eigenverantwortliche Anwendung aller physiotherapeutischen Maßnahmen nach ärztlicher Anordnung im intra- und extramuralen Bereich, unter besonderer Berücksichtigung funktioneller Zusammenhänge auf den Gebieten der Gesundheitserziehung, Prophylaxe, Therapie und Rehabilitation“. Hierzu gehören insbesondere „mechanotherapeutische Maßnahmen, wie alle Arten von Bewegungstherapie, Perzeption, manuelle Therapie der Gelenke, Atemtherapie, alle Arten von Heilmassagen, Reflexzonentherapien, Lymphdrainagen, Ultraschalltherapie, weiters alle elektro-, thermo-, photo-, hydro- und balneotherapeutischen Maßnahmen sowie berufsspezifische Befundungsverfahren und die Mitwirkung bei elektrodiagnostischen Untersuchungen“.

Demgegenüber zählt § 2 Abs. 1 letzter Satz MTD-Gesetz ohne ärztliche Anordnung lediglich die Beratung und Erziehung Gesunder in den genannten Gebieten zum Berufsbild des

physiotherapeutischen Dienstes. Jede eigenmächtige Heilbehandlung ist gemäß § 11 Abs. 3 MTD-G zu unterlassen.

Selbst bei Vorliegen einer ärztlichen Verordnung bestimmter Übungen würde freilich nicht jeder Besuch eines Fitnessstudios zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Wesentlich wäre die Einbettung des Fitnessstudiobesuchs und der dabei absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung. So könnte sich ein physiotherapeutisch begleiteter Besuch eines Fitnessstudios beispielsweise dann und insoweit als zwangsläufig erweisen, wenn im Rahmen einer ärztlich verordneten physikalischen Therapie nach einem festen Trainingsplan laufend auch konkrete selbstständige Trainingseinheiten in einem Fitnessstudio zu absolvieren sind und eine regelmäßige Überwachung dieser Selbstübungseinheiten im Rahmen der physikalischen Therapie gewährleistet ist.

Insgesamt ist aus VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136 also abzuleiten, dass das Höchstgericht feststellt, dass Aufwendungen für ein Fitnessstudio nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn sie im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stehen und ärztlich verordnet sowie überwacht sind. Eine einfache Empfehlung oder Zuweisung durch einen Physiotherapeuten reicht nicht aus, die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nachzuweisen. Der Besuch des Fitnessstudios ohne konkretes, vorab ausgestelltes ärztliches Zeugnis kann daher nicht steuerlich als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Im Beschwerdefall liegt kein vorfeldweises ärztliches Gutachten vor. Dies wird vom Bf. auch in der Eingabe vom 16.06.2025 bestätigt. Eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung scheidet deshalb aus.

3.5. Ergebnis

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 ist daher insoweit teilweise Folge zu geben, als dass die Kosten für außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Bezug auf die Behandlungen in der ***Behandlung-Etablissementbez*** ***Behandlungsort*** GmbH in Höher der tatsächlich erwachsenen Behandlungskosten (Krankheitskosten) – abzüglich der „Heublumenpackung ganz“ und dem „Schwefelbad“ – in Höhe von EUR 485,00 abzüglich der Erstattung des Krankenversicherungsträgers in Höhe von EUR 119,16 und zuzüglich der Fahrtkosten in Höhe von EUR 213,36 (Gesamt: EUR 579,20) berücksichtigt werden. Die Kosten für das Trainingsabo in Höhe von EUR 229,00 können nicht berücksichtigt werden. Gegen die Berücksichtigung der Kosten für Orthopädiestricke (18.08.2023) in Höhe von EUR 120,00 und die Kosten für die Physiotherapie (21.11.2022 bis 26.06.2023) in Höhe von EUR 938,50 [EUR 2.163,00 Kosten abzüglich EUR 1.224,50 Erstattung] hegt das Gericht – wie auch gegen die geltend gemachten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt – keine Bedenken. Die außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt [Kennzahl 476] können demgemäß nur in Höhe von EUR 1.637,70 und nicht, wie beantragt, in Höhe von EUR 2.418,25, berücksichtigt werden.

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

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.

Das obige Erkenntnis ergeht in Einklang mit den angeführten gesetzlichen Bestimmungen, als auch der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Die Zulässigkeit der ordentlichen Revision war somit zu versagen.

Feldkirch, am 16. September 2025