

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. April 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 30. März 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Berücksichtigung von Krankheitskosten mit Selbstbehalt von 447,45 € und von Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 2.289,10 Euro als außergewöhnliche Belastung bei Behinderung (GdB 50%).

Auf Grund eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes übermittelte die Bf. folgende Unterlagen zu den beantragten Kosten:

- Rechnung für neue Brille vom 02.03.2019 über 127,50 €,
- Rechnung betr. Reparatur Teilprothese vom 03.05.2019 über 42 €,
- Rezeptgebührenbestätigung für 2019 über 239,45 €,
- Rechnung für Schuheinlagen vom 24.10.2019 über 34,80 € und
- Rechnung des Vivea Gesundheitshotels vom 03.02.2019 für „Gesundheitswoche“ (3 Wochen), Restaurantkonsumation und fünf Therapieanwendungen „Carbovasal Intensiv“ über 2.289,10 €.

Im Einkommensteuerbescheid 2019 vom 30. März 2020 wurden die Kosten der Brille und für die Reparatur der Teilprothese mit Selbstbehalt berücksichtigt, die Rezeptgebühren und die Kosten für die Schuheinlagen ohne Selbstbehalt.

Die beantragten Kurkosten wurden mit der Begründung abgewiesen, die Kurkosten seien nicht als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 zu qualifizieren, da der Kuraufenthalt nicht ärztlich verordnet worden sei.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 3. April 2020 beehrte die Bf. erneut die Anerkennung der Kurkosten als außergewöhnliche Belastung. Die Bf. brachte vor, der Kuraufenthalt sei am 15. Oktober 2018 ärztlich verordnet worden. Als Nachweis schickte sie ärztliche Befunde betreffend den Zeitraum 2016-2018, den Plan einer im Jahr 2018 im GKK-Ambulatorium durchgeführten Therapie, eine Medikamentenliste vom 15.10.2018, eine Information über die Carbocutan-Therapie und nochmals die Rechnung zu den beantragten Kurkosten sowie den an die Sozialversicherung gerichteten Antrag auf Übernahme der Kosten eines Kurheilverfahrens. Das Ablehnungsschreiben der PVA über den Antrag auf Übernahme der Kurkosten könne sie nicht vorlegen, da sie es versehentlich entsorgt habe.

In der die Beschwerde abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 17. September 2020 entschied das Finanzamt, es liege keine ärztliche Verordnung, sondern lediglich ein Antrag auf Kuraufenthalt an den Versicherungsträger als vorgeschlagene Maßnahme eines Allgemeinarztes vor. Aufgrund der Ablehnung durch die PVA seien die Kosten nicht zu bewilligen.

Mit Schreiben vom 28. September 2020 legte die Bf. mit Hinweis auf das mitgesendete Ablehnungsschreiben der PVA vom 17. Oktober 2018 „Beschwerde“ ein, die als Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) gewertet wird.

Mit Schreiben vom 26. November 2020 legte die Beschwerdeführerin ergänzend die ihr von der Arbeiterkammer übermittelte Rz 903 der Lohnsteuerrichtlinien vor.

In der Stellungnahme des Vorlageberichtes vom 02. Dezember 2021 hielt die Abgabenbehörde ihre bisherige Rechtsansicht aufrecht und brachte ergänzend zu den bisherigen Ausführungen im Wesentlichen vor, es sei nicht jeder auf Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988. Es bedürfe ein ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Dem gleichzuhalten sei es, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsse.

Aus dem Antrag auf Rehabilitations-, Kur- und Erholungsaufenthalt vom 15. Oktober 2018 lasse sich keinesfalls die medizinisch induzierte Notwendigkeit und Zwangsläufigkeit des

Kuraufenthaltes ableiten. Der Vorschlag des Arztes sei lediglich als ein ärztliches Anraten zu werten und stelle kein ärztliches Zeugnis dar.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im gegenständlichen Jahr 2019 erzielte die damals 67 jährige Beschwerdeführerin Pensionsbezüge. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung beantragte sie unter anderem Kurkosten in Höhe von 2.289,10 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt.

Auf Vorschlag ihres Allgemeinarztes beantragte die Bf. am 15. Oktober 2018 bei ihrem Versicherungsträger PVA ein Kurheilverfahren für den Bewegungs-/Stützapparat in ***1***. Der Vorschlag des Arztes legte weder eine Dauer der Kur noch einen Therapieplan fest. Der Antrag wurde am 17. Oktober 2018 mit dem Hinweis darauf, dass Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge freiwillige Leistungen darstellen, von der PVA abgelehnt (Beschwerde OZ 4, S. 2-4; Vorlageantrag OZ 7, S. 3).

Die Bf. bezahlte für die „Gesundheitswoche“ im Gesundheitshotel Vivea ***1*** für 21 Übernachtungen (13.01.2019-03.02.2019), Restaurantleistungen und Therapieanwendung (Carbovasal Intensiv) insgesamt 2.289,10 Euro. Von diesen Kosten entfielen 75 Euro auf die fünf Therapieanwendungen (Carbovasal Intensiv).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem elektronischen Rechtsmittelakt und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist, ob die Kosten des Gesundheitshotels als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 ohne Selbstbehalt zu qualifizieren sind.

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.

Nach Absatz 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach Absatz 3 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach Absatz 4 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

(...)

Nach Absatz 6 können 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.

(...)

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung sind Kurkosten eine außergewöhnliche Belastung, wenn sie zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit notwendig ist (vgl. VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022 mwN). Voraussetzung ist ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung. Kosten für Urlaubsreisen erwachsen nicht dadurch zwangsläufig, dass der Arzt aus medizinischen Gründen einen solchen empfiehlt. (vgl. VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022 mwN).

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

An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120).

Zur Zwangsläufigkeit der Kosten ist auszuführen, dass Kosten zur Gesundheitsvorsorge grundsätzlich nicht zwangsläufig erwachsen (vgl. VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109). Zur Abgrenzung einer Erholungsreise von einer Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit ist die Vorlage eines ärztlichen Gutachtens oder Zeugnisses erforderlich. Ebenso erforderlich ist der Nachweis über die ärztliche Aufsicht und Betreuung der Heilmaßnahmen.

Im vorliegenden Fall indiziert das Ablehnungsschreiben des Versicherungsträgers PVA, dass keine Zwangsläufigkeit der Kurkosten bestanden hat. Darüber hinaus konnte die Bf. kein ärztliches Gutachten bzw. Zeugnis zum Nachweis der Notwendigkeit und ebenso wenig einen Nachweis über die ärztliche Aufsicht und Betreuung vorlegen. Der im Antrag auf Kurheilverfahren enthaltene „Vorschlag“ des Allgemeinmediziners kann nicht als ärztliche Anordnung verstanden werden. Dies legt schon der Ausdruck „vorgeschlagen“ nahe, wird aber auch dadurch deutlich, dass der Vorschlag weder Kurdauer noch konkrete Therapien festlegt. Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass auch die vorgelegte Rechnung (Rechnung Gesundheitshotel OZ 13) keinerlei Hinweise über eine kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung gibt, denn abgerechnet wurden neben dem Aufenthalt für 21 Tage und Restaurantkonsumation (ca. 2.200 Euro) lediglich fünf (ärztlich nicht verordnete) Therapieanwendungen (75 Euro).

Da der Aufenthalt im Gesundheitshotel also weder ärztlich verordnet bzw. ärztlich begleitet wurde, noch die Kosten (teilweise) von der PVA übernommen wurden, ist hier nicht von zwangsläufig erwachsenen Kosten auszugehen. Die beantragten außergewöhnlichen Kosten sind daher nicht bei der Arbeitnehmerveranlagung zu berücksichtigen.

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.

Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 12. Februar 2026