

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***T*** als Erbin nach ***F*** und als ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***T***, ***ADR***, über die Beschwerde vom 20. März 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck) vom 23. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014, 2015 und 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend die Jahre 2014 und 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 wird teilweise stattgegeben, die Einkommensteuer 2016 wird dabei mit Euro - 553,00 festgesetzt. Es bleibt somit im Ergebnis bei der Festsetzung der Beschwerdevorentscheidung vom 15.11.2018, deren Abgabeberechnung einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses darstellt.

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

Die beschwerdeführende Partei machte in den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2014-2016 folgende Kosten für Kuraufenthalte in Bad Schönau und Nächtigungen im Hotel ***H*** geltend:

2014	€ 4.291,02
2015	€ 5.142,48

2016	€ 4.528,58
------	------------

In den Einkommensteuerbescheiden 2014, 2015 und 2016 vom 23.02.2018 wurden die beantragten Kurkosten mit folgender Begründung des Finanzamts nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt:

„Kurkosten sind nur dann außergewöhnliche Belastungen, wenn der Kuraufenthalt unmittelbar im Zusammenhang mit einer Krankheit steht und aus medizinischen Gründen erforderlich ist (ärztliche Verordnung oder Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger ist notwendig).“

In der Bescheidbeschwerde vom 19. März 2018 (Eingelangt beim Finanzamt am 20. März 2018) führte die beschwerdeführende Partei folgendes aus:

„Die Beschwerde richtet sich innerhalb offener Frist gegen die nicht Anerkennung der außer gewöhnlichen Belastungen bezüglich der Kosten für den Kuraufenthalt in den Jahren 2014-2016.

*Aufgrund mehrerer Krankheiten (ersichtlich laut beiliegender ärztlicher Überweisung) und des geschwächten Gesundheitszustandes des Ehepaares ***M*** und ***F***, hat der Hausarzt Dr. ***B***, mehrmals Überweisungen zu Kurbehandlungen an die OÖGKK beantragt. Da diese ärztlich beantragten Kuren in kürzeren Zeitabständen erfolgten, wurden von der Krankenkasse nur die Kurbehandlungen finanziell übernommen, nicht jedoch die Aufenthaltskosten. Aus diesem Grunde wurden die Quartier- und Fahrtkosten in das Kurzentrum Bad Schönau zwangsweise von den Antragsstellern selbst übernommen. Die Selbstkosten für die Kuren betrugen für das:*

Jahr 2014 €4291,02,

Jahr 2015: € 5142,48,

Jahr 2016: €4528,58

*Herr ***Bf1*** ist aufgrund seines schlechten Gesundheitszustandes am tt.4.2017 verstorben und ich, ***F***, habe seit 2012 eine 40% Behinderung und beziehe seit April 2017 Bundespflegegeld. Weiters erlaube ich mir darauf hinzuweisen, dass vom Finanzamt Gmunden dem Bezirksgericht Gmunden eine zu erwartende Gutschrift für die Jahre 2014-2016 gemeldet wurde, die jetzt bei weitem nicht eingetroffen ist. Wie bereits angeführt, war die Kur somit unmittelbar im Zusammenhang mit mehreren schweren Krankheiten und daher aus medizinischen Gründen erforderlich, die auch anteilig von der Sozialversicherung übernommen wurden. Ich beantrage daher, die Beschwerde für die Jahre 2014-2016 positiv zu erledigen.*

In der Beschwerdevereinsentscheidungen vom 15.11.2018 betreffend die Jahre 2014, 2015 und 2016 wurden vom Finanzamt lediglich diese Kurkosten als außergewöhnliche Belastungen

anerkannt, bei denen es zu teilweisen Kostenübernahmen durch den Sozialversicherungsträger gekommen ist. Die beantragten Apothekenfahrten wurden ebenfalls nicht anerkannt.

Begründet wurde dies vom Finanzamt wie folgt:

„Kurstkosten sind nur dann außergewöhnliche Belastungen, wenn der Kuraufenthalt unmittelbar im Zusammenhang mit einer Krankheit steht und aus medizinischen Gründen erforderlich ist (ärztliche Verordnung oder Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger ist notwendig). Es wurden nur die verordneten Behandlungen anerkannt. Apothekenfahrten sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens verbunden werden.“

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 12. Dezember 2018 (beim Finanzamt eingelangt am 14. Dezember 2018), welcher wie folgt begründet worden ist:

*„Obwohl in meiner Beschwerde vom 20.3.2018 gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 - 2016 die Nachweise für die medizinisch notwendigen Kuraufenthalte erbracht und begründet wurden, fand dies in der Beschwerdevorentscheidung keine Berücksichtigung. Eine ärztliche Verordnung der Kuren wurde durch den Hausarzt Dr. ***B*** ausgestellt und der eingebrachten Beschwerde bereits beigelegt.*

Die beantragten Fahrtkosten (Km-Geld) hängen hauptsächlich mit den Fahrten in Krankenhäuser und REHA-Anstalten zusammen und sind daher keine Aufwendungen des täglichen Lebens. Die Fahrten in die Apotheken waren aufgrund unseres schlechten Gesundheitszustandes unbedingt notwendig und haben die Kosten nach der allgemeinen Lebenserfahrung und des täglichen Lebens bei weitem überschritten.

Ich ersuche nochmals um Berücksichtigung der außergewöhnlich hohen Kosten und Belastungen aufgrund unseres schlechten Gesundheitszustandes, den mein Ehegatte auch nicht überlebt hat.“

Mit 13.02.2019 wurde die Beschwerde samt Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Ehegatten ***M*** und ***F*** machten in den Jahren 2014 - 2016 Kuraufenthalte in Bad Schönau und nächtigten im Hotel ***H***. Eine ärztl. Verschreibung für Trockengasbäder gibt es nur 2015. Diese Behandlung gibt es nur in Bad Eisenkappel und Bad Schönau. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist für den Nachweis der

Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Es wurden wenige Therapien in einem langen bzw. ab 2015 in 2 Aufenthalten gemacht. Es war ein Aufenthalt in einem 4-Sterne-Hotel mit Begleitperson und Hund. Es erfolgte keine Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger. Die Kosten für diese Aufenthalte werden als außergewöhnliche Belastungen begehrt und sind strittig. Apothekenfahrten und Fahrten zu Anschaffung von Hilfsmitteln sind nicht als außergewöhnliche Belastung sind ebenfalls strittig.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten, zu denen auch die Bescheidbeschwerde und der Vorlageantrag gehören.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung 2014 und 2015, Änderung 2016)

Ad Aufwendungen für Kurhotelaufenthalte:

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 die Belastung dem Steuerpflichtigen 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.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Auch wenn im Gegenstandsfall die Schwere der Erkrankung und die daraus resultierenden Folgeerkrankungen unbestritten sein mögen, legt der Verwaltungsgerichtshof an die Anerkennung von Kurkosten einen strengen Maßstab an.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (vgl. VwGH 10.7.1959, 817/57; VwGH 4.10.1977, 2755/76).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur-)aufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend ist. An den - vom Steuerpflichtigen zu führenden - Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, m.w.N.).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, 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 muss (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2002, 2000/15/0139).

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0109).

Dass seitens des Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung keine Zuschüsse zu den gegenständlichen Aufenthalten des Beschwerdeführers geleistet wurden, ist unbestritten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie

das Reiseziel ergeben, erforderlich. Auch wenn im Gegenstandsfall die Schwere der Erkrankung und die daraus resultierenden Folgeerkrankungen unbestritten sein mögen, legt der Verwaltungsgerichtshof an die Anerkennung von Kurkosten einen strengen Maßstab an.

Dass dieser Aufenthalt zweifelsohne der physischen und psychischen Gesundheit des Beschwerdeführer nach seiner schweren Erkrankung zuträglich ist, wird nicht bestritten, erfüllt jedoch nicht das Erfordernis eines Kuraufenthaltes wie oben beschrieben.

Ad Aufwendungen für Apothekenfahrten:

Erstens wird aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung festgehalten, dass solche Fahrten von der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen grundsätzlich mit anderen Erledigungen, wie z.B. allgemeinen Einkäufen für Lebensmittel oder anderen Gütern des täglichen Bedarfs und/oder privaten Besuchen, verbunden werden. Zweitens fehlt es bei der Anzahl der Fahrten für Medikamenteneinkäufe sowie der relativ geringen zurückgelegten Entfernungen am Kriterium der „Außergewöhnlichkeit“, welches das Vorhandensein einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 erfordert. Es handelt sich bei den Aufwendungen für Fahrten von und zur Apotheke um nicht abzugsfähige Ausgaben des täglichen Lebens gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988.

Selbst wenn man unterstellen würde, dass die fraglichen Apothekenfahrten außergewöhnliche Belastungen darstellen würden, könnte im gegenständlichen Fall der Selbstbehalt für außergewöhnliche Belastungen in den Jahren 2014, 2015 und 2016 niemals überschritten werden. Es bleibt somit damit dabei, dass die beantragten Fahrtkosten für Medikamenteneinkäufe steuerlich nicht abzugsfähig sind.

Demzufolge war 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. Da die hier zu klärenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung bereits ausreichend geklärt worden sind, liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Innsbruck, am 31. März 2026