

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache X., vertreten durch Y., über die Beschwerde vom 20.08.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 08.08.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der am tt.mm.2014 verstorbene Beschwerdeführer X. (in der Folge abgekürzt: Bf.) machte in seinen jeweils am 29.07.2013 (elektronisch eingebrachten) Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2011 und 2012 u.a. Aufwendungen für zwei Kuraufenthalte in Höhe von 2.723,64 Euro (für das Jahr 2011) und 3.208,66 Euro (für das Jahr 2012) als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt) geltend.

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2011 und 2012 (jeweils mit Ausfertigungsdatum 08.08.2013) wurden die beantragten Aufwendungen für die zwei Kuraufenthalte nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Begründend wurde seitens des Finanzamtes (gleichlautend für die Jahre 2011 und 2012) ausgeführt, der Kuraufenthalt sei nicht unter ärztlicher Aufsicht erfolgt, es liege keine ärztliche Verordnung vor und auch sei keine Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger erfolgt.

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 20.08.2013 fristgerecht Berufung erhoben und beantragt, die "angefallenen Kurkosten als außergewöhnliche Belastungen bei eigener Behinderung (Anm.: beim Bf. ist laut Bescheinigung des Bundessozialamtes ein Grad der Behinderung/Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 80 % festgestellt worden) antragsgemäß in der Veranlagung zu

berücksichtigen". Der Berufung sind zwei Schreiben des Dr. A. (Arzt für Allgemeinmedizin) vom 25.10.2011 bzw. 25.05.2012 angeschlossen. Seitens des steuerlichen Vertreters wird dazu angemerkt, in den beiden Schreiben vom 25.10.2011 bzw. 25.05.2012 würde der Arzt Dr. A. dem Bf. jeweils einen Kuraufenthalt wegen chronischer Rückenbeschwerden und Lymphödemen empfehlen. Darin würden auch die aus ärztlicher Sicht angeratenen Aufwendungen aufgeführt. Es liege somit eine ärztliche Stellungnahme zu einem Kuraufenthalt für die Jahre 2011 bzw. 2012 vor. Weiters wird in der Berufung vorgebracht, eine Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger könne nicht erfolgen, da es für Kuraufenthalte im Ausland nur dann einen Zuschuss geben würde, wenn die für die Krankenversicherung maßgebende Beitragsgrundlage den doppelten Einzelausgleichszulagenrichtsatz nicht übersteige. Die Pensionseinkünfte des Bf. würden jedoch den doppelten Einzelausgleichszulagenrichtsatz übersteigen und deshalb erfolge auch keine Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger. Da dieser Kuraufenthalt in direktem Zusammenhang mit der Behinderung des Bf. stehe, eine ärztliche Bestätigung für eine Kurempfehlung vorliege und ein Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger aufgrund der Höhe der Pensionseinkünfte nicht möglich sei, wären die Kosten des Kuraufenthaltes als außergewöhnliche Belastung wegen eigener Behinderung zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 04.10.2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Als Begründung wurde unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes angegeben, nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führe zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff Kur erfordere ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssten zwangsläufig erwachsen, weshalb erforderlich sei, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend sei. An den - von den Steuerpflichtigen zu führenden - Nachweis dieser Voraussetzungen müssten wegen der im allgemeinen schwierigen Abgrenzung krankheitsbedingter Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes sei die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der krankheitsbedingten Reise sowie das Reiseziel ergäben. Einem ärztlichen Gutachten könne es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet würden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsste.

Wesentlich sei außerdem, dass die krankheitsbedingte Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt und damit ein Aufenthalt mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung sei und nicht bloß ein

Erholungsaufenthalt („Wellness-Oase“ Hotel H.), welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich sei (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164 u.a.).

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2013 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Das Berufungsbegehren, die Veranlagungen entsprechend der ursprünglichen Abgabenerklärungen antragsgemäß durchzuführen, wurde unverändert aufrechterhalten.

In einem im Veranlagungsakt einliegenden ergänzenden Schreiben des Bf. (ohne Ausfertigungsdatum) zur Berufungsvorentscheidung vom 04.10.2013 wird auf die Internetadresse des Hotels H. verwiesen und im Wesentlichen angemerkt, unter der Rubrik "Die Wege zum Wohlbefinden" seien Thermalkuren, Wasser, Lehm (Fango), Massagen, Therapien genau beschrieben. Dass das Angebot viel größer sei, komme daher, weil im Raum Abano-Montegrotto (Terme Euganee) ca. 140 Hotels seien, wobei jeder versuche den anderen Hotelbetrieb zu überbieten. Im Übrigen erklärte der Bf. seine Krankheitsgeschichte bzw. vorhandenen Krankheitsleiden unter Anschluss verschiedener Beilagen (Operationsbericht vom 24.04.2003; verschiedene Arztbefunde). Dem undatierten Schreiben des Bf. ist auch ein Behindertenpass (in Kopie) beigelegt, worin dem Bf. ein Grad der Behinderung/Minderung der Erwerbsfähigkeit von 80 % und die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung bescheinigt wird.

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat am 18.11.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Gegenständlich ist somit über die nunmehr als Beschwerden geltenden Berufungen des Bf. zu entscheiden.

Der Bf. ist nach fristgerechter Eingabe der Berufung (Ausfertigungsdatum 20.08.2013) bzw. des Vorlageantrags (Ausfertigungsdatum 05.11.2013) am tt.mm.2014 verstorben.

Aus dem beim Finanzamt aufliegenden Veranlagungsakt ist zu ersehen, dass mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Bregenz vom tt.mm.2014, GZ, die

Verlassenschaft zur Gänze der erbl. Ehegattin E. eingewantwortet wurde. Mit diesem Einantwortungsbeschluss wurde die erbl. Ehegattin E. zur Gesamtrechtsnachfolgerin nach ihrem verstorbenen Ehegatten.

Gem. § 19 Abs. 1 erster Satz BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Dies betrifft nicht nur die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Abgabenschuldverhältnis (§ 4 BAO) ergeben, sondern auch die Rechte und Pflichten aus dem Abgabepflichtverhältnis (vgl. z.B. VwGH 14.7.1994, 92/17/0176, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell- und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers tritt; vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., § 19 Rz 4, mwN).

Seitens der erbl. Ehegattin E. wurde als Gesamtrechtsnachfolgerin nach dem Bf. am 07.09.2018 der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Bf. hielt sich vom 02.11.2011 bis zum 13.11.2011 und vom 05.06.2012 bis zum 17.06.2012 im Hotel Terme H. in Montegrotto Terme auf.

Die vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen für das Jahr 2011 von 2.723,64 Euro entfallen auf Kurmantel-Vermietung 11,00 €, oblig. ärztliche Untersuchung 25,00 €, Thermalbad mit Ozon 90,00 €/10x9, Lymphdrainagen (Beine) 380,00 €/10x38, Eintritt zu den Schwimmbädern 42,00 €/2x21, Vollpension 1.804,00 € (22x82), An- und Abreisekosten (Kilometergeld 2011 zuzüglich mitbeförderte Begleitperson, 1.036 km x 0,47) 486,92 €; - Davon wurde ein Betrag von 115,28 € (Haushaltersparnis für zwei Personen für 11 Tage) abgezogen.

Die geltend gemachten Aufwendungen für das Jahr 2012 von 3.208,66 Euro setzen sich zusammen aus Kurmantel-Vermietung 11,00 €, oblig. ärztliche Untersuchung 25,50 €, Thermalbad mit Ozon 90,00 €/10x9, Lymphdrainagen (Beine) 380,00 €/10x38, reg. therapeutische Massage 350,00 € (10x35), Eintritt zu den Schwimmbädern 43,00 €/2x21,50, Vollpension 2.100,00 € (24x87,50), An- und Abreisekosten (Kilometergeld 2012 zuzüglich mitbeförderte Begleitperson, 1.036 km x 0,47) 486,92 €; - Davon wurde ein Betrag von 125,76 € (Haushaltersparnis für zwei Personen für 12 Tage) abgezogen.

In den beiden jeweils als "Kurzbericht" bezeichneten Schreiben des Arztes Dr. A. heißt es:

Schreiben vom 25.10.2011:

"Herrn X. wird wegen chronischer Rückenbeschwerden und Lymphoedemen ein Kuraufenthalt empfohlen.

Folgende Anwendung sind aus ärztlicher Sicht angeraten:

10 Thermalbäder mit Ozon a 20 min

10 Lymphdrainagen a 30 min."

Schreiben vom 25.05.2012:

"Herrn X. wird wegen chronischer Rückenbeschwerden und Lymphoedemen ein Kuraufenthalt empfohlen.

Folgende Anwendung sind aus ärztlicher Sicht angeraten:

10 Thermalbäder mit Ozon a 20 min

6 Lymphdrainagen a 30 min (Beine)

10 Massagen a 30 min"

Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:

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.

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

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120, mwN).

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)Reise führt zu einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988. Da generell ein Erholungsurlaub der Gesundheit zuträglich ist, erweist sich eine Abgrenzung der für die Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft förderlichen Erholungsreisen von den aus medizinischer Sicht notwendigen Reisen im engeren Sinn als erforderlich. Eine Reise im letztgenannten Sinn kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur angenommen werden, 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, welche zwar ebenfalls der Gesundheit förderlich ist, aber nicht zu zwangsläufigen und außergewöhnlichen Aufwendungen iSd § 34 EStG 1988 führt (vgl. VwGH 22.02.2001, 98/15/0123).

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. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Zeugnis kann es gleich gehalten 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. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120).

Die im gegenständlichen Fall vorliegenden Aufenthalte des Bf. sind nicht mit einer kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung verbunden gewesen. Abgesehen davon, dass diesbezüglich keinerlei Nachweise vorliegen, wurde eine solche - kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung - vom Bf. auch nicht vorgebracht bzw. behauptet. Schon deshalb ist hinsichtlich der aus den zwei Aufenthalten in Montegrotto resultierenden Aufwendungen für die beiden Kuraufenthalte in den Jahren 2011 und 2012 ein Abzug als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich ausgeschlossen. Dazu kommt, dass keine Bescheinigung vorliegt, aus der sich die Notwendigkeit, die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergäben, sondern für die Jahre 2011 und 2012 bloß allgemein gehaltene ärztliche Empfehlungen für Kuraufenthalte ("Herrn X. wird wegen chronischer Rückenbeschwerden und Lymphpoedemen ein Kuraufenthalt empfohlen.") beigebracht worden sind. Unbestritten ist auch, dass seitens des Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung keine Zuschüsse zu den gegenständlichen Aufenthalten des Bf. in Montegrotto geleistet wurden.

Nach der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nur dann in Betracht, wenn der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungsurlaubes, sondern jenen eines Kuraufenthaltes hat (vgl. VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die reisebedingten Aufwendungen aus den zwei Aufenthalten des Bf. in Montegrotto nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und somit vom Abzug ausgeschlossen.

Allerdings ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts davon auszugehen, dass die Kosten aus der Inanspruchnahme der Heilbehandlung mit der Behinderung/Minderung der Erwerbsfähigkeit im Zusammenhang stehen und als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug des Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Auf dieser Grundlage sind für das Jahr 2011 die Kosten für oblig. ärztliche Untersuchung 25,00 €, Thermalbad mit Ozon 90,00 €/10x9, Lymphdrainagen (Beine) 380,00 €/10x38 und im Jahr 2012 die Kosten für oblig. ärztliche Untersuchung 25,50 €, Thermalbad mit Ozon 90,00 €/10x9, Lymphdrainagen (Beine) 380,00 €/10x38, reg. therapeutische Massage 350,00 € (10x35) als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Insgesamt war aus diesen Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, da eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abzugs- bzw. Nichtabzugsfähigkeit von Kosten eines Kuraufenthaltes als außergewöhnliche Belastung besteht und von dieser Rechtsprechung auch nicht abgegangen wurde.

Feldkirch, am 13. September 2018