

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

R

in der Beschwerdesache Dr. Bf., Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes 9/18/19 Klosterneuburg vom 29.08.2011, betreffend zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhe sind der Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2012 zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht als Pensionist Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Rahmen seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 machte er aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung unter anderem angefallene Rehabilitationskosten in Höhe von 16.672,47 Euro (für den Bw. und dessen Ehefrau als Begleitperson) geltend. Mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin des Bw. vom 22. September 2011 wurde diese Erklärung berichtigt und zusätzlich Rehabilitationskosten in Höhe von 8.136,-- Euro für den pflegebedürftigen Sohn des Bw. beantragt.

Nach einem durch das Finanzamt durchgeföhrten Vorhalteverfahren wurden mit Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2012 außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehalts in Höhe von 4.162,74 Euro (Selbstbehalt 4.162,74 Euro) sowie nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von Euro 331,11 berücksichtigt.

Als Begründung wurde vom Finanzamt Folgendes ausgeführt:

"Bei der Beurteilung, ob es sich um Kosten der Heilbehandlungen im Sinne von § 4 der BMF-VO handelt, ist in jedem Fall der Nachweis ihrer Zwangsläufigkeit der Ausgaben durch Vorlage einer ärztlichen Verordnung vor Antritt der Heilbehandlung erforderlich. Die rückwirkende Bestätigung des Arztes v. 13.12.2011, das der REHA-Aufenthalt vor Antritt empfohlen wurde, ist nicht einer ärztlichen Verordnung vor Antritt gleichzustellen. Die Ausgaben für die REHA-Aufenthalte (für Antragsteller, Gattin und Sohn), für die keine ärztliche Verordnung vorgelegt wurde, stellen daher mangels Merkmal der Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG dar. Überhaupt nicht abzugsfähig sind Nahrungsergänzungsmittel und Mittel zur Stärkung der Gesundheit und Kosmetika. Von den Apothekenrechnungen war ein diesbezüglicher Anteil von 50 % im Schätzungswege auszuscheiden. Der verbleibende Betrag wurde zu 50 % als Kosten der Heilbehandlung für Bf. und zu 50 % als Kosten der Heilbehandlung für Fr.Bf. in Ansatz gebracht. Die Kosten für den Sohn (REHA, Heim) und der Apothekenkostenanteil der Gattin waren mit Selbstbehalt in Ansatz zu bringen."

Gegen diese Berufungsvorentscheidung brachte die steuerliche Vertreterin des Bw. folgenden Vorlageantrag ein:

""Die in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2009 beantragten Rehabilitationskosten für rubr. Klienten, für seinen behinderten Sohn sowie seine Gattin als Begleitperson, ohne deren Hilfe die behinderten Pfleglinge die Rehabilitation nicht hätten antreten können – Frau Fr.Bf. hat ihren Gatten und Sohn schon seit Jahren zu Hause gepflegt – wurden mit der Begründung, "dass für die Ausgaben der REHA-Aufenthalte keine ärztliche Verordnung vor REHA-Antritt vorgelegt wurde", und "daher mangels Merkmal der Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung iSd des § 34 EStG darstellt", die steuerliche Anerkennung versagt.

Eine Verordnung benötigt immer eine Verordnungsermächtigung in einem Gesetz. Eine Verordnung ist "Gesetz im materiellen Sinn", da sie ebenso wie ein Gesetz Rechte und Pflichten gegenüber jedem begründet, also gleichsam für jeden "gilt".

Aus der Definition des Begriffes "Verordnung" ergibt sich, dass kein Arzt eine Verordnung erlassen bzw. erteilen kann. Da eine "Verordnung" für jeden gilt, schließt dies eine individuelle Geltung, welche für eine außerordentliche Belastung im steuerrechtlichen Sinne Voraussetzung ist, aus.

Nach § 34 des Einkommensteuergesetzes wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen. Hierzu gehören insbesondere Krankheitskosten wenn sie der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen.

Krankheitskosten sind immer zwangsläufig, da auf die Wiederherstellung der Gesundheit nicht verzichtet werden kann. Aufgrund der körperlichen Behinderung rubr. Klienten und

seines Sohnes ist die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aufgrund tatsächlicher Gründe gegeben.

Die Krankheit und die medizinischen Indikation der Behandlung wurden vom Hausarzt rubr. Klienten bescheinigt, der Finanzbehörde vorgelegt und ist als geeignetes Beweismittel anzuerkennen. Der in der abweisenden Begründung geforderte formalisierte Nachweis ergibt sich nicht aus dem Gesetz und widerspricht dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung.

Ich stelle daher den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 6. März 2012 aufzuheben und die Einkommensteuer 2009 unter Berücksichtigung der gesamten REHA-Kosten, also für den Steuerpflichtigen, für den Sohn und die Gattin als Begleitperson erneut zu veranlagen. Des Weiteren beantrage ich die Berücksichtigung von Fahrtkosten zur REHA nach Klagenfurt in Höhe von Euro 1.092,00."

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

**Text ergänzen»**Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:1. Sie muss außergewöhnlich sein; 2. sie muss zwangsläufig erwachsen; 3. sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

**Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 leg. cit.** dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Für die strittigen Rehabilitationsaufenthalte des Bw. (mit dessen Gattin als Begleitperson) und des Sohns des Bw. gelten die folgenden Ausführungen, die in Judikatur und Literatur zu Kurkosten ergangen sind.

**Kurkosten** können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt - im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht, - aus medizinischen Gründen erforderlich ist und - ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 78 zu § 34, Stichwort "Kurkosten"; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt also zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der **Begriff "Kur"** erfordert vielmehr ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, wobei an den Nachweis des Vorliegens der Zwangsläufigkeit wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen **strenge Anforderungen** gestellt werden (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; 28.10.2004, 2001/15/0164).

Laut **Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes** ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes daher vor allem das Vorliegen folgender **zweier wesentlicher Beweismittel** unerlässlich (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, mwN):

**1) Zunächst ist ein VOR Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, bzw. ein Zuschuss eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung (auch zur Erlangung eines solchen ist in der Regel ein entsprechendes ärztliches Gutachten vorzulegen!) nachzuweisen.**

Vom Bw. waren im gegenständlichen Fall zwar mehrere ärztliche Bestätigungen beigebracht worden. Der Großteil dieser war aber jeweils nicht vor Antritt des Rehabilitationsaufenthaltes des Bw. und dessen Sohns ausgestellt worden. Insgesamt konnte daher keine der vom Bw vorgelegten ärztlichen Bestätigungen als taugliches Beweismittel, das den oben dargelegten vom Verwaltungsgerichtshof definierten Anforderungen entsprochen hätte, qualifiziert werden.

Der Bw. erhielt auch keinen Zuschuss durch einen Träger der gesetzlichen Sozialversicherung, der - da allgemein davon auszugehen ist, dass ein solcher ohnehin nur bei Vorliegen eines entsprechenden ärztlichen Gutachtens gewährt wird - die Vorlage eines solchen ärztlichen Zeugnisses ersetzen hätte können.

**2) Zusätzlich zu dem unter Punkt 1 beschriebenen Beweismittel hat jener Steuerpflichtige, der die Aufwendungen für eine Kur als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, durch geeignete Unterlagen zu belegen, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter einen Kuraufenthalt - d.h. einen solchen mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung- und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, darstellt.**

In diesem Zusammenhang hat der Pflichtige nachzuweisen, dass er sich am Kurort unter ärztliche Kontrolle begeben und seine Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet hat.

In seinem Erkenntnis vom 25.4.2002, 2000/15/0139, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass weder eine Beschreibung des Ablaufes eines Kurtages noch die Bestätigung des Direktors des Beherbergungsbetriebes, dass tägliche Schwimm- und Bewegungstherapien im Schwefel-Thermalbecken im Hotelpreis inbegriffen seien, einen entsprechenden Nachweis darstellten.

Aus den vom Bw vorgelegten Rechnungen und sonstigen Unterlangen scheinen keinerlei durchgeführte Therapien auf, es scheint vielmehr nur die Leistung "Vollpension" auf, was auf einen Urlaubaufenthalt hinweist. Zu einem kurmäßig geregelten Tagesablauf gehört aber überdies vor allem eine **laufende ärztliche Kontrolle am Kurort**(siehe auch UFS 12.11.2003, RV/0238-G/02). Den vorgelegten Rechnungen ist eine solche nicht zu entnehmen und wurde auch nicht im Verfahren behauptet. Damit kann aber

keinesfalls von einer "laufenden ärztlichen Kontrolle", wie sie bei Kuraufenthalten üblich ist, gesprochen werden.

Auf Grund obiger Erwägungen vermochte der Unabhängige Finanzsenat den vom Bw vorgelegten Beweismitteln, im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kur- bzw. Rehabilitationsaufenthaltes zu stellen sind, nicht jene Beweiskraft zuzubilligen, die die Anerkennung des Aufenthaltes als außergewöhnliche Belastung erlaubt hätte.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass durch diese Entscheidung die Tatsache, dass der Gesundheitszustand des Bw. und dessen Sohns durch die strittigen Aufenthalte in Kurort verbessert wurde, nicht in Abrede gestellt werden soll. Allein der Umstand, dass die Aufenthalte ihrer Gesundheit förderlich gewesen waren, reichte für die Anerkennung als Kur- bzw. Rehabilitationsaufenthalte im oben dargestellten Sinn jedoch nicht aus (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Zu den Ausführungen im Vorlageantrag ist anzumerken, dass die ärztliche Verordnung ein gängiger Begriff ist (siehe zum Beispiel Duden online). Eine ärztliche "Verordnung" ist ein Synonym für eine ärztliche Anordnung bzw. ein Rezept. Daher erübrigts es sich, auf die Ausführungen der steuerlichen Vertreterin bezüglich einer Verordnung als "Gesetz im materiellen Sinn" einzugehen, da dies vom Finanzamt nicht gemeint war. Von einer REHA in Klagenfurt war im gesamten bisherigen Verfahren betreffend 2009 nie die Rede und wurden auch keinerlei Unterlagen dazu vorgelegt, sodass diesbezüglich keine Berücksichtigung von Fahrtkosten (wie im Vorlageantrag beantragt) erfolgen kann.

Es waren daher als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 die bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung anerkannten Beträge (unter Abzug des Selbstbehaltens) in Ansatz zu bringen (siehe auch die oben zitierte Begründung dazu in der Berufungsvorentscheidung). Das auf die Anerkennung der darüber hinausgehenden Aufwendungen für die Rehabilitationsaufenthalte gerichtete Berufungsbegehren musste auf Grund obiger Erwägungen jedoch als unbegründet abgewiesen werden.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.