

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, Adresse, St.Nr. 000/0000, gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 des Finanzamtes FA vom 08. Mai 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird **teilweise im Sinne der Berufungsvorentscheidung Folge gegeben.**

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) reichte ihre Einkommensteuererklärung 2011 elektronisch am 4. März 2012 bei der zuständigen Abgabenbehörde ein.

Gegen den am 8. Mai 2012 erlassenen Einkommensteuerbescheid er hob die Bf fristgerecht Berufung, in der sie geltend machte, dass ihr Gatte seit 2011 einen Behindertenpass besitze. Sie ersuche, diesen zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2012 wurde der Berufung antragsgemäß stattgegeben und wegen der Behinderung des Ehepartners gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 ein Freibetrag von 243 Euro berücksichtigt.

In einem am 22. Mai 2012 eingelangten Vorlageantrag wandte die Bf ein, dass ihr durch die Behinderung ihres Gatten erhebliche Kosten entstanden seien, weshalb sie um neuerliche Bearbeitung ihres Antrages ersuche.

Über Aufforderung der Abgabenbehörde, die mit der Behinderung des Gatten zusammenhängenden Belege bzw. Kosten nachzuweisen sowie das Beiblatt zum Behindertenpass vorzulegen, teilte die Bf mit, dass sie im Dezember eine Kur in D absolviert habe und ihr Gatte daher für seine Kur die günstige "Partnerpauschale" habe beanspruchen können.

Sie habe außerdem im Antrag bekannt gegeben, dass ihr Ehegatte im Jahr 2011 keine Einkünfte bzw. nur solche unter der erlaubten Grenze bezogen habe.

Weiters habe sie den Freibetrag für Diätverpflegung beansprucht, weil ihr Gatte seit mehreren Jahren unter schwerer Psoriasis und Bluthochdruck leide und aus diesen Gründen Diät halten müsse.

Laut Beiblatt zum Behindertenpass ergab sich als Ergebnis einer am 14. Juli 2011 durchgeführten Untersuchung der Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50 % auf Grund nachstehender Feststellung: "Hals- und Lendenwirbelsäulenschmerzen bei Zustand nach Bandscheibenoperation und derzeitigem Reizzustand und neurologischem Defizit rechts in der oberen Extremität."

Eine Nachuntersuchung wurde in einem Jahr angeordnet, weil eine Besserung möglich sei.

Das Vorliegen von Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids, einer Gallen-, Leber-, Nieren-, Magen- oder anderen inneren Krankheit wurde im Zuge dieser Untersuchung verneint.

Zwei vorgelegten Rechnungen des Kurzentrums D vom 10. und 24. Dezember 2011 ist zu entnehmen, dass dem Ehepartner der Bf für ein Partnerpauschale von 4. bis 11. Dezember 2011 530 Euro und für ein Doppelzimmer von 20. bis 24. Dezember 2011 304 Euro sowie eine Haustiergebühr von 32 Euro, insgesamt daher 336 Euro, in Rechnung gestellt worden sind.

In einem Bericht des Kurzentrums vom 7. Dezember 2011 wurde festgehalten, dass beim Ehepartner der Bf von 4. bis 11. Dezember 2011 ein Heilverfahren durchgeführt worden sei.

Als Diagnosen sind dort angeführt: Spondylose C3-C7, Anterolisthese C6/7, Wurzelirritationssyndrom C6, CVS, Hypertonie.

Der Ehepartner der Bf erhielt diesem Bericht zufolge folgende Untersuchungen und therapeutische Anwendungen: 1 Pulzoszillographie, 4 CO2 Trockengasbäder, 4 Kohlensäurebäder, 1 Unterwassermassage, 1 Akupunkt-Massage nach Penzel.

Dem Patienten sei angeraten worden, die Behandlungen in D mit den ortsgebundenen Heilmitteln zu wiederholen.

Mit Schreiben vom 18. Juni 2012 teilte das Finanzamt der Bf zum Kuraufenthalt ihres Ehegatten mit, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139) Kurkosten nur bei Vorliegen folgender Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könnten:

Der Begriff "Kur" erfordere ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren;

die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssten zwangsläufig erwachsen. Es sei daher erforderlich, dass die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sei und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine (VwGH 4.10.1977, 2755/76, 2103/77, 2104/77);

an den Nachweis dieser Voraussetzungen müssten wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (VwGH 18.12.1973, 1792/72);

zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes sei die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben würden, erforderlich.

Um Vorlage entsprechender Nachweise wurde ebenso ersucht wie um Bekanntgabe, ob die Krankenversicherung des Ehepartners einen Beitrag zur Unterbringung geleistet habe bzw. warum nicht.

Zur Diätverpflegung des Ehepartners der Bf wegen Psoriasis und Bluthochdruck teilte das Finanzamt mit, dass diese Leiden und die Notwendigkeit der Einnahme einer Krankendiätverpflegung nicht im Grad der Behinderung enthalten seien bzw. im Verfahren vor dem Bundessozialamt nicht festgestellt worden seien.

Eine ärztliche Bestätigung, aus der hervorgehe, auf Grund welcher Krankheit des Gatten eine Diät notwendig sei, sei vorzulegen. Die Aufwendungen bzw. das Pauschale für die entsprechende Diät könnten dann unter Berücksichtigung der zumutbaren Mehrbelastung anerkannt werden.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2012 führte die Bf an, dass zum Kuraufenthalt ihres Gatten vom 4. bis 11. Dezember 2011 einen Arztbrief vom 1. September 2011 übermittelt werde, aus dem der schlechte Gesundheitszustand ihres Gatten hervorgehe und in dem aus ärztlicher Sicht eine Kurwiederholung empfohlen werde.

Die Krankenkasse habe für diesen Kuraufenthalt keinen Zuschuss gewährt.

Zur Diätverpflegung verwies die Bf ebenfalls auf den angeführten Arztbrief, in dem die Diagnose Hypertonie und Psoriasis vermerkt sei und eine Diät extra empfohlen werde.

Dem Arztbrief des Kurzentrums D vom 1. September 2011 ist zu entnehmen, dass beim Ehepartner der Bf vom 14. August bis 4. September 2011 (22 Tage) ein Heilverfahren - welches nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist - durchgeführt worden ist.

Als Diagnosen sind im Arztbrief "Spondylose C3-C7, Anterolisthese C6/7, Wurzelirritationssyndrom C6, CVS, Hypertonie, Discopathie LWS, Psoariasis, z.n. Strecksehnenrupt. (traumatisch) re. Großzehe" angeführt.

Nach Beschreibung der durchgeführten Untersuchungen und therapeutischen Anwendungen wurde zur Schlussuntersuchung am 1. September festgehalten, dass sowohl subjektiv als auch objektiv ein sehr guter Kurerfolg gegeben sei. Empfohlen werde weiterhin kalorienreduzierte fettarme Kost bei zusätzlich regelmäßigen Bewegungstraining und weiterer Gewichtsreduktion. Eine Kurwiederholung werde angeraten.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 24. Juli 2014 wurde die Bf ersucht, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

1) *In Ihrem undatierten, beim Finanzamt FA am 14. Juni 2012 eingelangten Schreiben führen Sie ua. an:*

"Außerdem habe ich beim Antrag bekannt gegeben, dass mein Ehegatte im Jahr 2011 keine Einkünfte bezog bzw. unter der erlaubten Grenze war".

Sofern mit dieser Formulierung die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages beantragt wird, ist dazu Folgendes festzuhalten:

Ab 2011 ist die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages zwingend mit dem Vorhandensein eines Kindes im Sinne des § 106 EStG 1988 (das ist ein Kind, für das mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag zusteht bzw. für das Familienbeihilfe gewährt wird) verknüpft.

War im Kalenderjahr 2011 ein Kind im Sinne des § 106 EStG 1988 nicht vorhanden, stand – unabhängig von der Höhe der Einkünfte Ihres Gatten – ein Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zu.

2) *Behinderungsbedingte (Mehr)Aufwendungen für den Ehepartner können dagegen – unabhängig von der Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages – berücksichtigt werden, wenn der Ehepartner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt.*

Der Abgabenbehörde wurden für den Zeitraum 30. November bis 31. Dezember 2011 keine Bezugsdaten für Ihren Ehepartner übermittelt.

Welche Einkünfte bezog Ihr Ehepartner in diesem Zeitraum und wie hoch waren diese?

3) *Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass durch die Vorlage des Arztbriefes vom 1. September 2011 der Aufforderung der Abgabenbehörde vom 18. Juni 2012 nicht ausreichend entsprochen worden ist.*

Dem vorgelegten Arztbrief ist zwar zu entnehmen, dass eine Kurwiederholung angeraten wird. Dieses Anraten entspricht aber nicht dem angeforderten ärztlichen Zeugnis, aus dem

sich die **Notwendigkeit** und **Dauer** der krankheitsbedingten Reise sowie das Reiseziel ergeben.

Die ebenfalls im Arztbrief enthaltene Empfehlung, weiterhin eine kalorienreduzierte fettarme Kost einzuhalten, wurde in Hinblick auf eine anzustrebende weitere Gewichtsreduktion ausgesprochen und ist nicht der von der Abgabenbehörde angeforderten ärztlichen Bestätigung gleich zu halten, dass die Einhaltung der oa. Kost auf Grund der –neben weiteren Erkrankungen ebenfalls diagnostizierten - Hypertonie und Psoriasis notwendig ist.

4) Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996 idF BGBI. II Nr. 430/2010, sieht in § 2 Abs. 1 einen Freibetrag für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei bestimmten Krankheiten vor:

"Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro

Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro

Magenkrankheit **oder einer anderen inneren Krankheit** 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen."

Eine Diätverpflegung wegen Psoriasis ist in dieser Verordnung nicht vorgesehen. Psoriasis ist eine Hauterkrankung und keine "andere innere Erkrankung", weshalb ein Freibetrag im Sinne der angeführten Verordnung nicht zusteht.

Die geforderte ärztliche Bestätigung wäre daher allenfalls im Zusammenhang mit der festgestellten Hypertonie beizubringen.

Die Abgabenbehörde hat in ihrem Schreiben vom 18. Juni 2012 bereits darauf hingewiesen, dass bei Vorliegen einer entsprechenden ärztlichen Bescheinigung, wonach die Einhaltung einer Diät wegen Hypertonie für Ihren Gatten notwendig ist, der Pauschbetrag von 504 Euro jährlich nur unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) anerkannt werden könnte, weil diese Diät mit der Einstufung durch das Bundessozialamt nicht zusammenhängt.

Gegenständlich ist der Pauschbetrag von 504 Euro niedriger als der an Hand Ihres Einkommens zu berechnende Selbstbehalt, weshalb sich keine steuerliche Auswirkung ergeben würde.

Die Bf teilte dazu mit, dass die Punkte 1), 3) und 4) geklärt seien. Zu Punkt 2) erklärte sie, dass ihr Ehepartner von 30. November bis 31. Dezember 2011 kein Einkommen bezogen habe, weshalb sie die behinderungsbedingten Mehraufwendungen (Kur) habe beantragen wollen.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBI. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

In Streit steht die Berücksichtigung

- 1) des Alleinverdienerabsetzbetrages;
- 2) zweier Kuraufenthalte des Ehepartners der Bf in D von 4. bis 11. Dezember und von 20. bis 24. Dezember 2011 als außergewöhnliche Belastung sowie
- 3) eines Freibetrages für Diätverpflegung des Ehepartners wegen Psoriasis und Hypertonie.

Rechtliche Beurteilung

- 1) Alleinverdienerabsetzbetrag:

Nach § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung (BGBI. I Nr. 111/2010) sind Alleinverdienende Steuerpflichtige **mit mindestens einem Kind** (§ 106 Abs. 1), die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihnen unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte von höchstens 6000 Euro jährlich erzielt.

Abgesehen von auf den vorliegenden Fall nicht zutreffenden Ausnahmen sind steuerfreie Einkünfte nicht zu berücksichtigen.

Nach der durch das Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBI. I Nr. 111/2010) geschaffenen Rechtslage entfällt ab der Veranlagung 2011 der Alleinverdienerabsetzbetrag, wenn kein Kind im Sinne des § 106 (dh bei fehlendem Familienbeihilfenanspruch) vorhanden ist.

- 2) und 3) Kuraufenthalte und Freibetrag für Diätverpflegung:

Nach § 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 außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Zwangsläufig erwächst eine Belastung, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen nach dem Einkommen und dem Familienstand des Steuerpflichtigen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 genannten Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Nach § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

Diese auf Grund der §§ 34 und 35 des EStG 1988 erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl Nr. 303/1996 idF BGBl II Nr. 430/2010) enthält nachstehende, für das gegenständliche Verfahren maßgebliche Bestimmungen:

§ 1 Abs. 1: Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),

ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt,

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

§ 1 Abs. 2: Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

§ 1 Abs. 3: Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 2 Abs. 1: Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder AIDS 70 Euro

Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro

Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

§ 2 Abs.2: Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25 % sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 4: Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen hat

durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3),

ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,

und weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält.

Nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45 % bis 54 % wird ein jährlicher Freibetrag von 243 Euro gewährt (§ 35 Abs. 3 EStG 1988).

Eine Neufassung des § 35 Abs. 1 EStG 1988 wurde erforderlich, weil der Alleinverdienerabsetzbetrag ab 1. Jänner 2011 nur mehr bei mindestens einem Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 gewährt wird, eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingten Mehraufwendungen für den (Ehe)Partner aber nach dem Willen des Gesetzgebers nicht eintreten sollte (vgl Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 35 RZ 4).

Hat daher im Ergebnis ein Steuerpflichtiger Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung oder durch eine Behinderung bestimmter in § 35 Abs. 1 EStG 1988 genannter naher Angehöriger, hat er gemäß § 34 Abs. 6 und § 35 Anspruch auf Berücksichtigung der aus der Behinderung resultierenden außergewöhnlichen Belastungen nach Maßgabe des § 35 und der dazu ergangenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen. [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35 Anm 1 (Stand 1.9.2013, rdb.at)].

Steht entweder der Alleinverdienerabsetzbetrag zu oder hat der (Ehe)Partner Einkünfte von nicht mehr als 6.000 Euro jährlich, kann der Steuerpflichtige behinderungsbedingte

Mehraufwendungen des (Ehe)Partners als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend machen (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, aaO, Anm. 5a).

Als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der oa Verordnung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten oder Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Der Begriff "Kur" erfordert nach der Rechtsprechung ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt daher nur in Betracht, wenn der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungstages, sondern jenen eines Kuraufenthaltes hat. Voraussetzung dafür ist ua. eine nachweislich kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung, damit sicher gestellt ist, dass nicht bloß eine Erholungsreise vorliegt, die zwar ebenfalls der Gesundheit förderlich ist, aber nicht zu zwangsläufigen und außergewöhnlichen Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG 1988 führt (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Kurreisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen sind an den Nachweis der genannten Voraussetzungen strenge Anforderungen zu stellen. Unterscheiden sich medizinisch indizierte Reisen nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht von Erholungsreisen, sind sie nach der Rechtsprechung mangels ausreichender Abgrenzung von der steuerlich unbeachtlichen privaten Sphäre nicht als zwangsläufig anzusehen und können steuerlich keine Berücksichtigung finden (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Damit die Aufwendungen für den Kuraufenthalt als zwangsläufig erwachsen anerkannt werden können, ist erforderlich, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes bedarf es daher der Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann gleichgehalten werden, wenn von einem Sozialversicherungsträger Zuschüsse geleistet werden, da zu Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Nach Meinung von Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34, Anm 78, Stichwort "Kurkosten", (Stand 1.9.2013, rdb.at), unter Hinweis auf UFS 20.8.2003, RV/1023-W/03, hat die Gewährung eines Kostenersatzes nur dann Indizwirkung, wenn dieser eine "chefärztliche" medizinische Prüfung vorangegangen ist; die Gewährung eines Zuschusses allein wird als nicht ausreichend erachtet.

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der oa Verordnung kann durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät oder durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen erfolgen.

Hängt die jeweilige Diät mit der Einstufung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen zusammen und wurde eine mindestens 25%ige Erwerbsminderung für dieses Leiden festgestellt, entfällt der Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988. In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt abzuziehen [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35 Anm 42 (Stand 1.9.2013, rdb.at)].

Dagegen ist nach anderer Ansicht (Doralt, EStG¹⁵, § 35 Tz 12 f; Müller in SWK 31/1997, S 641, 2.3.1) ausreichend, wenn die innere Krankheit zu einer Steigerung des Ausmaßes der Behinderung geführt hat.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet diese Rechtslage Folgendes:

1) Alleinverdienerabsetzbetrag:

Nach den der Abgabenbehörde übermittelten Meldungen erhielt der Ehepartner der Bf von 2. Jänner bis 28. Mai 2011 Bezüge von der OÖ Gebietskrankenkasse (insgesamt 2.796,24 Euro) und von 31. Mai bis 29. November 2011 Unterstützungen des Arbeitsmarktservice (insgesamt 3.455,04 Euro). Von 30. November bis 31. Dezember 2011 bezog er laut Angaben der Bf kein Einkommen.

Sämtliche Meldungen erfolgten unter Bezugnahme auf § 3 EStG, sodass dem Ehepartner der Bf ausschließlich steuerfreie Bezüge zuflossen. Seine Einkünfte im Kalenderjahr 2011 lagen somit unstrittig unter der maßgeblichen Grenze von 6.000 Euro.

Weder aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten noch aus den Angaben der Bf ergaben sich Hinweise auf ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988, weshalb der Alleinverdienerabsetzbetrag im Kalenderjahr 2011 – unabhängig von der Höhe der Einkünfte des Ehepartners in diesem Zeitraum - nicht gewährt werden konnte.

2) Kuren in D (4. bis 11. Dezember 2011 und 20. bis 24. Dezember 2011):

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und (auch) aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)Aufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Kosten für einen derartigen Aufenthalt erwachsen somit nicht alleine dadurch zwangsläufig, dass ein Arzt – wie aus den vorgelegten Arztbriefen vom 1. September und 7. Dezember 2011 ersichtlich – eine Kur oder Kurwiederholung empfiehlt. Für die Anerkennung als Kurreise reicht auch nicht aus, dass der Aufenthalt der Gesundheit förderlich ist (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Für die in Streit stehenden Aufenthalte wurden weder Zuschüsse des Sozialversicherungsträgers gewährt, noch wurde ein **vor** der Reise ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit - und damit die Zwangsläufigkeit - und Dauer der Reise sowie das Reiseziel und die Art und Weise der erforderlichen Heilbehandlung ergeben hätte, vorgelegt.

Der Ablauf einer "klassischen Kur" sieht vor Beginn der Anwendungen eine kurärztliche Untersuchung vor, bei der die zur Linderung der Leiden bestimmten Behandlungen in Form eines Kurplanes festgelegt werden. Eine "klassische Kur" erfolgt unter

laufender kurärztlicher Kontrolle und Begleitung am Kurort und endet mit einer Abschlussuntersuchung samt kurärztlichem Befund.

Für den Zeitraum 20. bis 24. Dezember 2011 wurden außer einer Rechnung für ein Doppelzimmer keine weiteren Unterlagen zur Verfügung gestellt.

Für den Zeitraum 4. bis 11. Dezember 2011 wurden neben einer Rechnung, auf der das – laut Angaben der Bf günstige – Partnerpauschale verrechnet wurde, ein Arztbrief vom 7. Dezember 2011 übermittelt, in welchem die Durchführung eines Heilverfahrens bestätigt wurde und die Diagnosen und therapeutischen Anwendungen aufgelistet wurden.

Die Vornahme einer kurärztlichen Erst- und Abschlussuntersuchung sind diesem Arztbrief nicht zu entnehmen.

Da die Bf im Dezember selbst einen Kuraufenthalt in D absolviert hat, ist nahe liegend, dass für die beiden Aufenthalte des Ehepartners der Bf ebenfalls im Dezember ausschlaggebend gewesen ist, diese Zeit zum Einen gemeinsam mit der Bf zu verbringen und zum Anderen zu nützen, um der Gesundheit und dem Wohlbefinden förderliche Anwendungen und Behandlungen in Anspruch zu nehmen.

Dieser Anschein wird durch den Umstand untermauert, dass die Aufenthalte mit nur acht bzw. fünf Tagen bemessen waren, während eine von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung bewilligte Kur nicht kürzer als drei Wochen dauert mit der Begründung, dass andernfalls eine (nachhaltige) Wirkung der Behandlungen auf den Gesundheitszustand nicht gewährleistet ist (vgl. UFS 12.11.2003, RV/0238-G/02).

Die gegenständlichen Aufenthalte sind daher als der Gesundheit förderliche, nicht abzugsfähige Erholungsreisen zu qualifizieren.

Da die von der Rechtsprechung entwickelten, strengen Anforderungen nicht erfüllt wurden, konnten die Kosten für die beiden Aufenthalte in D nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

3) Diätverpflegung wegen Psoriasis und Hypertonie:

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 24. Juli 2014 dargelegte Rechtsansicht verwiesen.

Im Zuge der Untersuchung des Ehepartners der Bf vom 14. Juli 2011 stellte das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen keinen Grad der Behinderung auf Grund der Psoriasis oder Hypertonie fest, weshalb eine Berücksichtigung der Pauschbeträge nach § 2 Abs. 1 der genannten Verordnung nicht möglich war.

Allenfalls wäre bei Vorliegen einer ärztlichen Bestätigung eine Anerkennung der Pauschbeträge nach § 2 Abs. 2 der Verordnung nach Abzug eines gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehaltes in Frage gekommen.

Eine Berechnung dieses Selbstbehaltes an Hand der Einkommens- und Familienverhältnisse der Bf hat ergeben, dass der Pauschbetrag von 504 Euro

niedriger ist als der Selbstbehalt und daher zu keiner steuerlichen Auswirkung führen würde.

Von der Beibringung einer ärztlichen Bestätigung konnte in diesem Fall daher Abstand genommen werden.

Zulässigkeit einer Revision

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 Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen wird verwiesen.

Linz, am 20. August 2014