

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R

in der Beschwerdesache BF

über die Beschwerde vom 22.10.2014 gegen den Bescheid des Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vom 03.10.2014 zu St.Nr. 000/0000 betreffend Einkommensteuer 2013 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der neu festgesetzten Abgabe sind dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Der am 17.11.1933 geborene Beschwerdeführer leidet an einer peripheren arteriellen Verschlusskrankheit. Aufgrund dieser Erkrankung wurden mehrfache Gefäßoperationen an beiden Beinen durchgeführt. Der Grad der körperlichen Behinderung wurde mit 70 % festgestellt.

In seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013** machte der Beschwerdeführer Kosten der Heilbehandlung und Ausgaben für krankheitsbedingte Hilfsmittel in Höhe von insgesamt 5.088,36 € geltend.

Im Zuge eines vom Finanzamt durchgeführten Vorhalteverfahrens gliederte der Beschwerdeführer diese Kosten näher auf und reichte entsprechende Belege nach. Er wies darauf hin, dass er aufgrund seiner Erkrankung zweimal im Jahr für zehn Tage im Klinikum Amstetten sei, wo er Infusionen bekomme, welche die "Adern" erweitern würden, zusätzlich sei er zweimal im Jahr auf Kur. Dort erfolge eine Carbocutanbehandlung, die nur im Rahmen einer Kur möglich sei. Diese beiden Behandlungen ermöglichten es ihm, dass er noch seinen Fuß besitze, "und er nicht wie bei vielen anderen Patienten schon abgeschnitten worden" sei.

Neben den Rechnungen der Kuranstalt wurde auch ein Infoblatt derselben zu der von ihr angebotenen Carbocutan-Behandlung vorgelegt. Demnach handle es sich um eine intensive CO<sub>2</sub>-Therapie, bei der CO<sub>2</sub> mittels eines kontrollierten Applikationssystems über ein Leitungsfiltersystem direkt unter die Haut injiziert und ein kleines oder großes Depot gesetzt werde. Die Wirkung beruhe auf einer Regulation der Mikrozirkulation mit Gefäßerweiterung und führe zu einer Verbesserung der Sauerstoffversorgung des Gewebes. Es würde eine große Behandlung (5 x 5 Injektionen) zu 111,00 € und eine kleine Behandlung (5 x 3 Injektionen) zu 85 € angeboten.

Den vorgelegten Rechnungen der Kuranstalt ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer während beider Kuraufenthalte im Jahr 2013 jeweils eine große und eine kleine Carbocutan-Behandlung in Anspruch nahm.

Mit **Bescheid vom 3.10.2014** führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung zur Einkommensteuer 2013 durch. Aus diesem Bescheid ergab sich eine Gutschrift in Höhe von 883,00 €. Von den geltend gemachten Kosten aus der Behinderung des Beschwerdeführers anerkannte das Finanzamt nur einen Betrag von 1.822,51 € (richtig bei Korrektur eines dem Finanzamt dabei unterlaufenen Rechenfehlers: 1.922,51 €). Kosten eines Kuraufenthaltes seien nur dann als Krankheitskosten absetzbar, wenn diese Kur ärztlich verordnet worden sei. Da eine ärztliche Verordnung nicht vorliege, seien im Zusammenhang mit diesem Kuraufenthalt nur die Kosten der Therapien bzw. Behandlungen sowie die Fahrtkosten absetzbar. Als zusätzliche Kosten der Heilbehandlung seien ausschließlich ärztlich verordnete Medikamente (inklusive medizinisch verordnete homöopathische Präparate), die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung stünden, absetzbar. Demnach könnten Kosten für Nahrungsergänzungsmittel, Kosmetik (auch wenn in der Apotheke gekauft), Kosten für Impfungen und herkömmliche Medikamente z.B. gegen Erkältung, Augentropfen, Cialis etc. nicht anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die **Beschwerde vom 22.10.2014**. Wie aus einem beigelegten Schreiben des Hausarztes Dr. A B zu ersehen sei, müsse der Beschwerdeführer aus gesundheitlichen Gründen seit 2012 zweimal im Jahr zur Kur fahren. Er ersuche daher um Anerkennung der Kur- und Fahrtkosten.

Wie der Begründung des angefochtenen Bescheides zu entnehmen ist, wurden die mit den gegenständlichen Kuraufenthalten verbundenen Fahrtkosten (ebenso wie die Kosten für die in der Kuranstalt durchgeführten Behandlungen) vom Finanzamt ohnehin anerkannt. Strittig sind nur die Aufenthaltskosten im Kurzentrum Landsknecht in Bad Schöna u für den Aufenthalt vom 24.2.2013 bis 10.3.2013 in Höhe von 1.683,00 € und für den Aufenthalt vom 20.10.2013 bis 10.11.2013 in Höhe von 1.846,00 €. In der vom Beschwerdeführer vorgelegten Aufstellung der Krankenkosten wurde zum ersten Kuraufenthalt offenbar irrtümlich angegeben, dass dieser in der Zeit vom "1.4. bis 15.4." stattgefunden habe (richtig: 24.2.2013 bis 10.3.2013).

In dem der Beschwerde angeschlossenen, undatierten handschriftlichen Schreiben des Dr. A B, Arzt für Allgemeinmedizin, bestätigt dieser die Erkrankung des Beschwerdeführers und weist darauf hin, dass sich derselbe ständig an der Grenze zur Amputation der "li. UE" (linken Unterextremität) befinde. Die Carbocutanbehandlung sei unverzichtbarer Bestandteil der Aufrechterhaltung des labilen Gleichgewichts. Der zweimal jährliche Kuraufenthalt sei "unbedingt zu empfehlen".

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 2.3.2015** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes sei die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Ein solcher Nachweis liege im gegenständlichen Fall nicht vor. Zudem führe nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kurreise zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordere ein bestimmtes unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Eine bloße Verabreichung von Injektionen genüge nicht, vielmehr bedürfe es einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung. In den beantragten Kosten (Anm. für den zweiten Kuraufenthalt) seien zudem Kosten der Partnerin für den Aufenthalt im Kurhotel enthalten. Es sei daher davon auszugehen, dass es sich bei der Reise nach ihrem Gesamtcharakter nicht um eine Kurreise, sondern um einen Erholungsaufenthalt gehandelt habe, welcher nicht abzugsfähig sei, möge er auch letztlich für die Gesundheit förderlich gewesen sein.

Im **Vorlageantrag vom 12.3.2015** verwies der Beschwerdeführer auf den bereits vorgelegten "Arztbrief" des Dr. B, demzufolge es notwendig sei, dass er zweimal im Jahr zur CO<sub>2</sub>-Kur fahre. Bei diesen Behandlungen werde seinem Körper mittels Inhalationen, Spritzen und Druckkammer das CO<sub>2</sub>-Gas zugeführt. Dieses bewirke, dass die Durchblutung besser werde. Laut Aussagen von Fachärzten soll es sogar eine Heilung geben, wenn man diese Kuren durchgehend sechs Monate machen würde. Dies könne er sich aber nicht leisten. Die Kur sei immer unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführt worden. Dazu legte der Beschwerdeführer dies bestätigende Terminpläne des Kurzentrums (samt Angabe des jeweils die Carbocutanbehandlung durchführenden bzw. beaufsichtigenden Arztes) vor. Zu der vom Finanzamt ins Treffen geführten Teilnahme seiner Ehefrau an den Kuraufenthalten wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass seine Gattin beim ersten Kuraufenthalt nicht dabei gewesen sei, wohl aber beim zweiten Kuraufenthalt. Diese habe eine von der PVA bezahlte Kur absolviert und so habe er günstiger im Zweibettzimmer wohnen können; dies sei in der Rechnung als Partnerpauschale angeführt. Seine Gattin habe nur den Aufpreis bezahlt, für seine Kur liege die Rechnung beim Finanzamt auf. Wie das Finanzamt aus einem gleichzeitig vorgelegten Fragebogen zu einer Erstuntersuchung ersehen könne, müsse er jeden Tag 14 verschiedene Medikamente einnehmen und sei er laut Invalidenausweis zu 70 % behindert. Er habe nicht gewusst, dass er ein ärztliches Zeugnis vor Antritt der Kur vorlegen müsse, um die Ausgaben beim Finanzamt geltend machen zu können. Dafür bitte er um Nachsicht.

Am 15.6.2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Berichtigung des bei der Ermittlung der anzuerkennenden Kosten unterlaufenden Rechenfehlers (siehe oben: richtig 1.922,51 € statt bisher 1.822,51 €), im Übrigen eine Abweisung der Beschwerde.

Am 2.5.2016 informierte das Finanzamt den damals für die Erledigung der Beschwerde zuständig gewesenen Richter des Bundesfinanzgerichtes darüber, dass der Beschwerdeführer nachträglich Zuweisungsscheine des Dr. A B vorgelegt habe, die eine ärztliche Verordnung der Kur vor deren Antritt belegen sollen. Im Zuge eines vom Finanzamt durchgeführten Ermittlungsverfahrens sei jedoch festgestellt worden, dass sich der Beschwerdeführer nachträglich im Jahr 2016 Blanko-Zuweisungsscheine von diesem Arzt geben lasse haben, die er dann selbst mit Datumsangaben ergänzt habe, wobei ihm auch noch insofern ein Fehler unterlaufen sei, als er bei einem Schein ein Datum angeführt habe, das in keinem Zusammenhang mit einem Aufenthalt im Kurzentrum stehe.

Dazu legte das Finanzamt die mit 16.10.2013 und 27.3.2013 handschriftlich datierten, im Übrigen maschinell erstellten Zuweisungsscheine des Dr. A B, den diesbezüglich Vorhalt vom 14.4.2016 sowie die Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 25.4.2016 vor. Darin bestätigt der Beschwerdeführer, dass diese Zuweisungsscheine nicht am 16.10.2013 und 27.3.2013, sondern erst im Jahr 2016 ausgestellt worden seien. Die handschriftlichen Datumsergänzungen habe er selbst "nach Rücksprache mit dem Arzt" vorgenommen. Bei der mit 27.3.2013 datierten Zuweisung sei ihm offenbar ein Fehler unterlaufen. In dieser wurde eine Zuweisung zum Kurzentrum Bad Schönauf für den Zeitraum "1.4. - 15.4.2013" ausgewiesen, obwohl sich der Beschwerdeführer vom 24.2.2013 bis 10.3.2013 auf Kur befand (vgl. dazu den oben erwähnten identen Datumsfehler, der dem Beschwerdeführer schon bei der Erstellung der Aufstellung über die Krankenkosten unterlaufen war und augenscheinlich ursächlich für die nachträglich unzutreffend erstellte Zuweisungsbescheinigung war). Hinsichtlich dieses Fehlers ersuche er um Nachsicht.

Der für die Erledigung der gegenständlichen Beschwerde zuständig gewesene Richter des Bundesfinanzgerichtes ist mit Wirksamkeit 1.6.2016 in den Ruhestand getreten. Gemäß Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 2.6.2016 über die Neuzuteilung der Akten der seit 1.6.2016 unbesetzten Gerichtsabteilung wurde in weiterer Folge die Gerichtsabteilung des erkennenden Richters zur Erledigung der gegenständlichen Beschwerde zuständig.

### **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt durchgeführten Ermittlungsverfahren sowie den Eingaben des Beschwerdeführers samt den mit diesen übermittelten Beilagen. Die Tatsache, dass *vor* Antritt der Kuraufenthalte keine ärztlichen Zuweisungen vorlagen, aus denen sich die unbedingte medizinische Notwendigkeit der Kuraufenthalte ergeben hätte, wurde vom Finanzamt mängelfrei festgestellt und vom Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 25.4.2016 auch eingestanden.

## Rechtslage und Erwägungen

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.

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.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen. Der Bundesminister für Finanzen kann 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.

Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl Nr. 303/1996 idF BGBl II Nr. 430/2010) sind durch eine eigene körperliche Behinderung bedingte, in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannte Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Kürzung um eine pflegebedingte Mehrleistung oder einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen. Gemäß § 4 dieser Verordnung zählen zu diesen Mehraufwendungen nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß. Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten Kosten der Heilbehandlung dar (Doralt, EStG, § 35 Tz 17 mit Hinweis auf LStR 851).

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. etwa VwGH 22.2.2001, 98/15/0123, und VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt 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. 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. 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 Gutachten 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. 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 (VwGH 24.9.2008/2006/15/0120 mit Hinweis auf VwGH 22.2.2001, 98/15/0123, VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139, VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164, und VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Dass der Beschwerdeführer vom Träger der gesetzlichen Sozialversicherung ein Zuschuss zu den streitgegenständlichen Kuraufenthalten gewährt worden wäre, wurde nicht behauptet. Es konnten aber auch keine tatsächlich vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisse vorgelegt werden, die eine unbedingte Notwendigkeit der Kuraufenthalte und damit eine Zwangsläufigkeit derselben im Sinne des § 34 EStG belegen würden. Dass die erst nachträglich vom Beschwerdeführer selbst rückdatierten Zuweisungsbescheinigungen dazu nicht genügen, bedarf wohl keiner weiteren Erörterung. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass der Tatbestand der Urkundenfälschung im Sinne des § 223 StGB erfüllt wird, wenn jemand eine echte Urkunde mit dem Vorsatz verfälscht, dass sie im Rechtsverkehr zum Beweis eines Rechtes, eines Rechtsverhältnisses oder einer Tatsache gebraucht werde, oder eine verfälschte Urkunde im Rechtsverkehr zum Beweis eines Rechtes, eines Rechtsverhältnisses oder einer Tatsache gebraucht.

In der undatierten, erst im Zuge der Beschwerde vorgelegten handschriftlichen Bestätigung des praktischen Arztes Dr. Erwin B wird der zweimal jährliche Kuraufenthalt zwar als "unbedingt zu empfehlen" bezeichnet, eine zwingende Notwendigkeit derselben und damit eine Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG kann daraus aber noch nicht abgeleitet werden. Die von der Rechtsprechung geforderte Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses kann diese erst nachträglich beigebrachte und offensichtlich auch erst nach den Kuraufenthalten für das gegenständliche Beschwerdeverfahren erstellte Bescheinigung nicht ersetzen.

Bei dieser Sachlage ist es aber unter Berücksichtigung der aufgezeigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Finanzamt die Anerkennung der Kosten für die Kuraufenthalte als außergewöhnliche Belastungen versagt hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden, wobei der dem Finanzamt bei der Ermittlung der Summe der abzugsfähigen Aufwendungen unterlaufene Rechenfehler zu korrigieren war. Die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung erhöhen sich dadurch von 1.822,51 € auf 1.922,51 €, die Gutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 demgemäß von bisher 883,00 € auf 919,00 € (siehe beiliegendes Berechnungsblatt).

### **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. Da die gegenständliche Entscheidung nicht von der aufgezeigten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Linz, am 9. September 2016