

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtli LL.M. in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 14.02.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 15.01.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 machte die Beschwerdeführerin folgende Beträge an Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen geltend:

Soweit ein Abzug nicht bereits durch die Arbeitgeberin oder den Arbeitgeber erfolgte, sind hier folgende Werbungskosten einzutragen, die nicht auf das Werbungskostenpauschale von 132 Euro jährlich anzurechnen sind:		
10.3 Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen und selbst eingezahlte SV-Beiträge (z.B. SVdGW), ausgenommen Betriebsratsumlage	717	3 0 - -
PFLICHT-KRANKEN-SELBSTVERSICHERUNG GKK WIEN 10.4 Pflichtbeiträge auf Grund einer geringfügigen Beschäftigung sowie Pflichtbeiträge für mitversicherte Angehörige = VOLL ABSETZ-BAR	274	4 3 1 5 6 8

9. Sonderausgaben (je Kennzahl bitte nur den Gesamtjahresbetrag in Euro und Cent anführen)		
9.1	Ich beanspruche den zusätzlichen Sonderausgabenerhöhungsbetrag (bei mindestens 3 Kindern).	
9.2	Summe aller Versicherungsprämien und -beiträge (freiwillige Kranken-, Unfall-, Lebensversicherung, Hinterbliebenenversorgung und Sterbekassen), Pensionskassenbeiträge, freiwillige Höherversicherung im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung	455
9.3	Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden	456
9.4	Freiwillige Weiterversicherungen und Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung, Renten oder dauernde Lasten	450
9.5	Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften	458
9.6	Geldspenden an mildtätige Organisationen, begünstigte Spendensammelvereine u.a.	451
9.7	Geldspenden an Umweltorganisationen und Tierheime	562
9.8	Geldspenden an freiwillige Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände	563
9.9	Spenden an begünstigte Forschungs- und Lehrinrichtungen, Museen, das Bundesdenkmalamt, Behindertensport-Dachverbände, die internationale Anti-Korruptions-Akademie u.a.	459

3 7 5 9 0

3 0 2 7 3

7 5 0 0

3 5 8 6 0

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt		
11.1	Krankheitskosten (inkl. Zahnersatz)	730
11.2	Begräbniskosten (soweit im Nachlass nicht gedeckt)	731
11.3	Kurkosten (nach Abzug einer anteiligen Haushaltersparnis für Verpflegung (Vollpension) in Höhe von 5,23 Euro täglich)	734

5 3 1 4 7

5 0 3 6 9 4

Daraufhin wandte sich das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg (belangte Behörde) mit einem Ersuchen um Ergänzung an die Beschwerdeführerin und forderte sie auf, die geltend gemachten Kosten belegmäßig nachzuweisen.

In der Beantwortung dieses Ergänzungersuchens listete die Beschwerdeführerin alle geltend gemachten Ausgaben auf und legte die entsprechenden Belege bei. Dabei kam hervor, dass die Summe der Darlehensrückzahlungen nicht € 375,90, sondern € 377,28 betrug, die Spenden nicht € 358,60 sondern € 383,60 und die die Krankheitskosten nicht € 531,47 sondern € 652,94 betrugen.

Im Einkommensteuerbescheid vom 15.1.2014 berücksichtigte die belangte Behörde die Werbungskosten antragsgemäß. Als Sonderausgaben wurden nur der Kirchenbeitrag, Aufwendungen zur Wohnraumschaffung und Spenden in Höhe von € 358,60 berücksichtigt. Die Spenden an Umweltorganisationen und Tierheime in Höhe von € 75 sowie € 25 an Spenden für begünstigte Einrichtungen blieben unberücksichtigt, wobei die belangte Behörde begründend dargelegt hatte, dass Spenden an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis angehören, nicht absetzbar sind.

Als außergewöhnliche Belastung wurden € 652,94 an Krankheitskosten berücksichtigt. Die beantragten Kurkosten in Höhe von € 5.036,94 wurden von der belangten Behörde nicht anerkannt, weil dafür entweder ein Nachweis nötig sei, dass Kostenersatz durch die Sozialversicherung geleistet wurde oder eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich Notwendigkeit, Dauer und Ziel der Reise ergeben, vorhanden sein muss.

In der Beschwerde vom 14.2.2014 wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Nichtanerkennung der Kurkosten in der Terme XYZ_Hotel in Montegrotto (Italien). In der Begründung legte sie dar, dass sie Kuraufenthalte in Montegrotto schon seit Jahren als außergewöhnliche Belastungen geltend mache und dies auch anerkannt wurde. Sie leide schon seit langer Zeit an Knie- und Wirbelsäulenproblemen, was letztlich dazu geführt hat, dass sie als niedergelassene Ärztin vorzeitig pensioniert wurde. Der seit damals behandelnde Arzt, DDr. AB, Primarius für physikalische Therapie im Krankenhaus, empfahl der Beschwerdeführerin Fango- und Thermalwassertherapien in Abano-Montegrotto, Italien. Da die Krankenkasse schon seit Jahren keine Zuschüsse mehr für Kuraufenthalte im Ausland gewähre, wurde erst gar nicht um Genehmigung angesucht. Schließlich führte die Beschwerdeführerin noch aus, dass sie bei ihrem Aufenthalt im Juli 2012 in Montegrotto gestürzt sei und sich einen Trümmerbruch zugezogen hatte. Nach Abheilung des Bruches wurde die Kur in Italien fortgesetzt. Schließlich habe sich die Gonarthrose im Knie derart verschlechtert, dass sich die Beschwerdeführerin im Jahr 2013 einer Knieoperation unterziehen musste. Auch der Operateur im Krankenhaus in Wien habe der Beschwerdeführerin Fango- und Thermalwasserkuren in Abano-Montegrotto als Therapie empfohlen.

Beigelegt war der Beschwerde folgender Ärztlicher Befundbericht des Primarius für physikalische Therapie im Krankenhaus vom 7.2.2014:

"Diagnosen:

- *schwere Gonarthrose re. Knie*
- *St.p. Arthroskopie 19** (Krankenhaus KH)*
- *WK-Fraktur L1 19***
- *Impressionsfraktur L3 20***
- *bimalleoläre Fraktur 8/20**, operativ versorgt (Unfallchir. Krankenhaus)*
- *Metall ex 20***
- *Trümmerfraktur li. Speiche 2012*

*Fr. Dr. Bf steht seit ca. 15 Jahren h.o. in physikalischer Behandlung bei rezidivierenden starken Kreuzschmerzen, insbesondere nach den WK-Frakturen von 19** und 20**.*

Damals wurde wegen des Risikos von einer operativen Stabilisierung der Wirbelsäule Abstand genommen, jedoch die Pat. hingewiesen, dass sie laufend in physikalischer Behandlung bleiben wird müssen und mit rezidivierenden Kreuzschmerzen zu rechnen hätte.

Wegen der rezidivierenden Schmerzen nach Lendenwirbelfrakturen und der schweren Gonarthrose rechtes Knie empfehle ich physikalische Behandlungen(2x/Jahr), insbesondere Fango - und Thermalwasserkuren in Montegrotto."

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdeentscheidung vom 28.3.2014 wurde die Beschwerde vom 14.2.2014 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautet wie folgt:

"Kurstkosten können als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 anerkannt werden, wenn der Kuraufenthalt in

** direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht,*

** aus medizinischen Gründen erforderlich ist und*

** ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet.*

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt also zu einer außergewöhnlichen Belastung.

Es ist ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Es wurde zwar eine Bestätigung vorgelegt, aber diese wurde erst jetzt also nicht vor Antritt der Kur erstellt. Da es somit an der notwendigen Voraussetzung, nämlich der Ausstellung eines ärztlichen Zeugnisses und zwar vor Antritt der Kur fehlt, können diese beantragten Kosten nicht in Ansatz gebracht werden. Es war daher wie im Spruch zu entscheiden. "

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 30.4.2014 wurde der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. In der Begründung werden zunächst die gesundheitlichen Probleme erneut beschrieben und darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin bereits nach einer Wirbelfraktur im Jahr 20** den ärztlichen Rat zu Fango- und Thermalwasserkuren erhalten hatte. Weiters wurde vorgebracht, dass bereits in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 die Empfehlung des behandelnden Arztes zur einer Kur mit Therapie in Montegrotto/Italien enthalten war. Weiters ist die Beschwerdeführerin der Ansicht, dass Prof. DDr. AB in seinem ärztlichen Befund bereits festgestellt hat, dass der Kuraufenthalt aus medizinischen Gründen erforderlich wäre und die in diesem Befund erwähnten Knochenbrüche eigentlich nur eine Draufgabe für die Notwendigkeit einer Kur wären. Schließlich führt die Beschwerdeführerin aus, dass sie in den Jahren 2001 bis 2012 mit Ausnahme von 2011 jedes Jahr auf Kur in Montegrotto war in den Jahren 2008 bis 2010 wurden die Kosten auch als außergewöhnliche Belastung anerkannt; in den Jahren davor lagen die Kosten unter dem Selbstbehalt. Die Fangotherapie, Heilgymnastik und physikalische Therapie seien auf ärztliche Anweisung

und unter ärztlicher Betreuung und Aufsicht erfolgten; dies sei auch aus den beiliegenden Rechnungen ersichtlich.

Beigelegt war dem Vorlageantrag eine Verordnung zur physikalischen Behandlung, die vom Unfallkrankenhaus CD ausgestellt wurde sowie vier Rechnungen des Hotel Terme XYZ_Hotel in Montegrotto.

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass aus der Sicht der Abgabenbehörde die von der Rechtsprechung geforderten Kriterien für die Anerkennung der Kurkosten nicht vorliegen und deshalb die Abweisung der Beschwerde beantragt wird.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Strittig ist einzig die Anerkennung der Aufenthaltskosten in Montegrotto (Italien) in Höhe von € 5.036,94 als Kurkosten und somit als außergewöhnliche Belastung.

Im Jahr 2012 war die Beschwerdeführerin zwei Mal in Montegrotto in Italien. Der erste Aufenthalt begann am 10.7.2012 und dauerte bis 17.7.2012. Während dieses Aufenthaltes zog sich die Beschwerdeführerin am 13.7.2012 einen Knochenbruch zu. In den Monaten September und Oktober 2012 fand der zweite Aufenthalt im Ausmaß von 16 Tagen statt.

Eine ärztliche Verordnung, die vor den beiden Aufenthalten ausgestellt wurde, wurde nicht vorgelegt. Eine Kostenbeteiligung durch die Sozialversicherung konnte nicht festgestellt werden.

Beide Male wurde die Reise gemeinsam mit dem Ehemann durchgeführt. Der Aufenthalt in Montegrotto fand im Fünf-Sterne-Hotel "XYZ_Hotel" statt. Dabei wurden verschiedene Massagebehandlungen absolviert. Bei diesem Hotel handelt es sich um kein klassisches Kurhaus, sondern um ein Hotel mit großzügigem Wellness (Spa)-Bereich.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Anzahl der Aufenthalte in Montegrotto im Jahr 2012 ergeben sich aus den vorgelegten Hotelrechnungen sowie den Angaben der Beschwerdeführerin. Der erste Aufenthalt dauerte nur acht Tage. Aus der Hotelrechnung vom 17.7.2012 ("DATA EMISSIONE" übersetzt: Ausstellungsdatum) geht hervor, dass die Abreise am 17.7.2012 ("PARTENZA" übersetzt: Abreise) erfolgte. Aus den vorgelegten Hotelrechnungen des XYZ_Hotel s.r.l., die am 4.10.2012 ausgestellt wurden, geht hervor, dass der zweite Aufenthalt von 19.9.2012 bis 4.10.2012 gedauert hatte.

Für jeden der beiden Kuraufenthalte wurden zwei Rechnungen vorgelegt. Die erste Rechnung enthält die Aufenthaltskosten (Übernachtung, Vollpension) und ist auf den Gatten der Beschwerdeführerin, Dr. Gatte_Bf, ausgestellt. Mit der zweiten vorgelegten Rechnung, die jeweils auf die Beschwerdeführerin lautet, wurden die Behandlungen abgerechnet. Verrechnet wurden eine "Visita medica" (nur beim ersten Kuraufenthalt), "Fango Vivo curativo", "Massag. rassodante o dimagrante 25 Mang" (übersetzt: straffende oder schlank machende Massage) und "Massagio fisioterapico" (nur beim zweiten Kuraufenthalt).

Aus einem - in italienischer Sprache - vorgelegten Dokument der Policlinico Abano Terme (Servizio di Radiologia) vom 13.7.2012 ist ersichtlich, dass eine Fraktur diagnostiziert wurde. In der Beschwerde führt die Beschwerdeführerin aus, dass sie wegen dieser Fraktur den Aufenthalt vorzeitig abbrechen musste. Die tatsächliche Abreise erfolgte am 17.7.2012. Auch aus einer Therapieanweisung des CD Unfallkrankenhauses ist ersichtlich, dass sich die Beschwerdeführerin eine Fraktur zugezogen hatte. Die Verordnung zur physikalischen Behandlung des Unfallkrankenhauses ist mit August 2012 datiert. Als Art und Anzahl der Behandlung wurde handschriftlich eingefügt: "10x Physiotherapie zur Verbesserung der Handgelenksbeweglichkeit". Die auf der Verordnung vorgesehenen Spalten "Bewilligung durch den Chefarzt" blieb genauso unausgefüllt wie die Spalte mit den zehn Behandlungsterminen.

Die Feststellung, dass es zu keiner Kostenbeteiligung der Sozialversicherung kam, basiert auf den Angaben der Beschwerdeführerin in der Beschwerde vom 14.2.2014, wonach sie nicht einmal um "Genehmigung" bei der Krankenkasse angesucht hatte.

Es ist weder aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin noch aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich, wofür die in der Hotelrechnung aufgelistete "Massagio fisioterapico" beim zweiten Aufenthalt, somit nach der Fraktur der Hand, in Anspruch genommen wurde. Allerdings bringt die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag vor, dass die Verordnung zur physikalischen Behandlung des Unfallkrankenhauses CD vor dem zweiten Aufenthalt in Montegrotto ausgestellt wurde und der Aufenthalt (auch) der Nachbehandlung der Fraktur vom Juli 2012 gedient habe. Somit ist es naheliegend, dass sich die physiotherapeutische Massage, die nur beim zweiten Aufenthalt in Anspruch genommen wurde, auf die

Verordnung des Unfallkrankenhauses bezieht, zumal die Fraktur der Hand zu diesem Zeitpunkt gerade einmal einige Monate zurücklag.

Zusätzlich wurde noch für jeden Aufenthalt eine "XYZ_Hotel-Card" als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Aus den vorgelegten Unterlagen der Beschwerdeführerin ist zu entnehmen, dass es sich dabei um eine Thermal-Berechtigungskarte handelt. Auf der Homepage des Hotels ist dazu ersichtlich, dass es sich dabei um die Kosten für die Zur-Verfügung-Stellung von Bademäntel und für den Zugang zum Spa handelt. Ebenfalls aus der Homepage des Hotels ist ersichtlich, dass es sich bei der Terme XYZ_Hotel um "eine Wellness Oase mit Thermal Schwimmbäder [handelt], das seit 30 Jahre sich erneuert und mit der Zeit gehend schlägt eine aktuelle Methode vor um sich von der stürmischen Leben 'last minute' aufzunehmen ein 'Beauty' Urlaub ist den Zweck um eine Diät mit der XYZ Methode zu machen" (<https://XYZ/> abgerufen am 2.8.2018).

Rechtsgrundlagen

§ 34 EStG 1988 idF BGBl I 112/2011 lautet:

Außergewöhnliche Belastung

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- *wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht*
- *wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber 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*
- *für jedes Kind (§ 106).*

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- *Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.*
- *Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.*
- *Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.*
- *Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*
- *Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).*
- *Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 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.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

- 1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.*
- 2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind,*
 - *das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und*
 - *für das weder der Steuerpflichtige noch der mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebende (Ehe-)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat und*

- das sich im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes aufhält,

sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 abgegolten.

3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

(9) Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

1. Die Betreuung betrifft

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2, das sich nicht ständig im Ausland aufhält.

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr

oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.

4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an.

Steuerfreie Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. Soweit Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu.

Rechtliche Erwägungen

Gemäß § 34 Abs 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben die außergewöhnlichen Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss dabei außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei sie nicht bereits Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sein darf.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs 3 EStG dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Wie der Verwaltungsgerichtshof betreffend Kuraufenthalte ausgesprochen hat, ist zum Nachweis der Zwangsläufigkeit die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (zB VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136); ein bloß mittelbarer ärztlicher Ordnungszusammenhang reicht nicht aus (Jakom/Peyerl EStG § 34 Tz 90). Vorgelegt wurde lediglich ein ärztlicher Befundbericht - allerdings nicht für das beschwerdegegenständliche Jahr, in dem physikalische Behandlungen zwei Mal im Jahr empfohlen werden, insbesondere Kuren in Montegrotto.

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, weil zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Dennoch führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Da generell ein Erholungsurlaub der Gesundheit zuträglich ist, erweist sich eine Abgrenzung der für die Gesundheit 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 führt (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022;).

Im Beschwerdefall liegt eine ärztliche Verordnung lediglich für eine physikalische Behandlung vor, wobei daraus nicht ersichtlich ist, wann und ob eine auf Basis dieser Verordnung entsprechende Behandlung stattgefunden hat. Aus dieser vorgelegten Verordnung ist jedoch die Notwendigkeit für einen Kuraufenthalt weder generell, noch speziell in Montegrotto abzuleiten. Der vorgelegten Empfehlung vom 7.2.2014 ist auch nicht zu entnehmen, dass ausschließlich Kuraufenthalte in Montegrotto *verordnet* worden wären. Einerseits handelt es sich dabei um keine Verordnung, sondern nur um eine Empfehlung und andererseits wurde dieses Dokument erst nach dem Kuraufenthalt errichtet. Eine ärztliche Empfehlung ist keiner die Zwangsläufigkeit der Behandlung bescheinigenden ärztlichen Verordnung gleichzusetzen, sondern bloß ein allgemein gehaltenes Gutheißen derartiger Behandlungen. Daraus kann zwar die Vermutung abgeleitet werden kann, dass diese der gesundheitlichen Situation zuträglich sind, eine zwangsläufig notwendige Maßnahme zur therapeutischen Behandlung wird jedoch damit nicht ausgedrückt. Auch fehlt ein Nachweis, dass andere Behandlungen, die vor Ort durchgeführt werden könnten, nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheinen (UFS 24.04.2012, RV/ 0154-W/11).

Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Aus den vorgelegten Rechnungen geht lediglich für den ersten Aufenthalt im Juli hervor, dass eine "visita medica" stattgefunden hat, was gegen einen steuerlich anzuerkennenden "Kuraufenthalt", insbesondere des zweiten Aufenthalts, spricht.

Beim Hotel XYZ_Hotel handelt es sich um kein Rehabilitationshaus (Kurhaus), sondern um eines der zahlreichen Urlaubshotels der gehobenen Preisklasse, das wie viele andere Hotels eine sog. "Kurabteilung" angeschlossen hat, im Rahmen dessen es den Hotelgästen möglich ist, Massagen, Bäder, Sauna bis hin zu kosmetische Behandlungen etc. zu konsumieren, das von allgemeinem Interesse und daher für jedermann wohltuend und entspannend ist.

Nach dem äußeren Erscheinungsbild können die von der Beschwerdeführerin unternommenen Reisen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung jedenfalls nicht von Erholungsaufenthalten unterschieden werden, die nicht der Behandlung einer Krankheit, sondern der Vorbeugung und Erhaltung der Gesundheit bzw. der Steigerung des allgemeinen Wohlbefindens dienen. Die Reise- bzw. Aufenthaltskosten konnten daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden

Ist der Kuraufenthalt als solcher nicht abzugsfähig, können jedoch gesonderte Behandlungs- und Kurmittelkosten als Krankheitskosten abgezogen werden (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG 25.EL § 34 Anm 78). Insofern können die Ausgaben für "Massaggio fisioterapico" in Höhe von € 280,-- als außergewöhnliche Belastung, von der ein Selbstbehalt zu berücksichtigen ist, anerkannt werden. Zusammen mit jenen außergewöhnlichen Belastungen, die bereits von der belangten Behörde in Höhe von € 652,94 berücksichtigt wurden, ergibt dies einen Betrag in Höhe von € 932,94, der jedoch den Selbstbehalt nicht übersteigt. Somit ändern sich zwar die

Bemessungsgrundlagen des angefochtenen Bescheides, wodurch dieser Bescheid auch abzuändern war. Die festgesetzte Einkommensteuer bleibt jedoch gleich.

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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes; somit liegt kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 7. August 2018