

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr., über die Beschwerde vom 11.06.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Klagenfurt vom 27.05.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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**

### **I. Verfahrensgang:**

1. Die Beschwerdeführerin (Bf) machte bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2013, neben anderen - nicht strittigen Aufwendungen - Kosten iHv € 2.105,20 für zwei Privatkuraufenthalte in den Kurhotels bzw. Kurorten in Bad Radkersburg (Thermenhotel A: vom 06.03.2013 - 20.03.2013) und in Bad Eisenkappel (Kurzentrum B: vom 22.12.2013 - 29.12.2013) als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt infolge 50 %iger Körperbehinderung geltend.
2. Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 27.05.2014 brachte das Finanzamt als außergewöhnliche Belastung den Freibetrag wegen eigener Behinderung iSd § 35 Abs 3 EStG 1988 iHv € 243,00 und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung - ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt - iHv € 394,60 zum Abzug. Die geltend gemachten Kosten für die zwei Privatkuraufenthalte im Gesamtbetrag von € 2.105,20 (Hotel- und Therapiekosten sowie Fahrtkosten) wurden vom Finanzamt im Wesentlichen unter Hinweis auf das Fehlen ärztlicher Anordnungen vor Antritt der Kuraufenthalte - also mangels geeigneten Nachweises der Zwangsläufigkeit der beantragten Aufwendungen - zur Gänze nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

3. Dagegen erhob die Bf mit Schriftsatz vom 09.06.2014 form- und fristgerecht Beschwerde und beantragte die geltend gemachten Aufwendungen, erwachsen aus dem zweiwöchigen und einwöchigen Privatkuraufenthalt, in vollem Umfang (€ 2.105,20) als außergewöhnliche Belastung - ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes - anzuerkennen. Begründend brachte die Bf im Wesentliche vor, dass die beiden medizinisch erforderlichen Kuraufenthalte ihr durch ihre seit 2012 nachweislich körperlichen Behinderungen/ Beeinträchtigungen wie Herzrhythmusstörungen, diverse Arthrosen, Lumbago, Coxalgie, Vertigo, etc. - zwangsläufig - erwachsen seien.

Bei den von ihr im Rahmen der Privatkuren absolvierten Therapieeinheiten handle es sich ausschließlich um geradezu idealtypische Behandlungsmethoden zur Schmerzlinderung und allenfalls (Aus)Heilung ihrer zu diesem Zeitpunkt erwiesenermaßen bestehenden Erkrankungen und körperlichen Störungen/Schädigungen.

Dass die von ihr im Jahr 2013 absolvierten Kuren *"ganz bestimmte unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführter Heilverfahren"* darstellten, sei von ihr durch Beibringung von Therapienachweisen und entsprechender Arztbriefe vom Facharzt CC und der Kurärztin DD in Bad Radkersburg sowie von EE in Bad Eisenkappel bereits mittels übermittelten Aktenkonvolutes vom 29.04.2014 dem Finanzamt nachgewiesen worden.

Das Finanzamt habe sich bei seiner Entscheidungsfindung offenbar ausschließlich von der (zusätzlichen) Vorlage eines ausgestellten Zeugnisses "VOR" Antritt der Kur zum Nachweis der "Zwangsläufigkeit" leiten lassen. Das gänzliche Ignorieren ihrer seit 2012 bestehenden und belegten schwerwiegenden Erkrankungen, Beeinträchtigungen, körperlichen Störungen und Schäden, gepaart mit einer zum gegenwärtigen Zeitpunkt absolut unerfüllbaren Forderung der Vorlage eines (nachträglichen ?) ärztlichen Zeugnisses "VOR" Antritt der Kur (zum Zwecke des Nachweises der Notwendigkeit derselben), erachte sie rechtlich bedenklich, willkürlich und schikanös.

Bereits im Vorjahr, bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 habe sie auf exakt dieselbe Art und Weise wie heuer ihre damaligen Kurkosten im Ausmaß von € 542,16 geltend gemacht. Im Einkommensteuerbescheid für 2012 seien diese (noch) ohne jeglichen Zusatzkommentar als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden. Sie habe bzw. musste also zu Recht darauf vertrauen, dass auch im Jahr 2013 zum Nachweis der Zwangsläufigkeit ihrer Kuraufenthalte keinesfalls ausschließlich ein ärztliches Zeugnis "VOR" Antritt ihrer Kuren erforderlich gewesen sei. Jetzt (viele, viele Monate danach), sei es ihr gänzlich unmöglich, ein derart rückwirkendes ärztliches Gutachten, zusätzlich zu all den sonstigen (bereits übermittelten) Nachweisen und Bestätigungen einzuholen.

Des Weiteren wies die Bf darauf hin, dass es dem Finanzamt vor der getroffenen Entscheidungsfindung wohl nicht bekannt gewesen sei, dass laut Richtlinien der für sie zuständigen Pensionsversicherungsanstalt innerhalb von 5 Kalenderjahren nur 2 Kuraufenthalte genehmigt und bezahlt worden wären. Für das Jahr 2014 sei ihr nach einem umfassenden Prüf- und Genehmigungsverfahren auf Grund ihrer seit 2012 bestehenden Erkrankungen/Störungen ein 22tägiger Aufenthalt (auch im Kurzentrum B) bewilligt worden (siehe Kopie des Bewilligungsschreibens im Anhang). Bis zur nächsten Kur-Genehmigung seitens ihres Sozialversicherungsträgers in 2 bis 3 Jahr, sei sie somit

wiederum gezwungen, Privatkuren auf eigene Kosten zu absolvieren. Für diese, aufgrund ihrer seit 2012 bestehenden Erkrankungen und körperlichen Störungen und medizinisch absolut notwendigen jährlichen Kurwiederholungen (zur regelmäßigen Schmerzlinderung) gäbe es laut PV-Richtlinien weder "Zuschüsse" noch sonstige Kostenübernahmen. Der vom Finanzamt im letzten Satz als Abweisungsbeurteilung getätigte Hinweis - *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* - vermag daher auf ihren persönlichen Fall (Sozialversicherungsträger = PV) nicht durchzugreifen.

4. Im Rahmen einer Vorhaltsbeurteilung (Schriftsatz vom 31.01.2014) wies die Bf darauf hin, dass dem Begehren des Finanzamtes - *"um Vorlage von Stellungnahmen der gesetzlichen Sozialversicherung als auch ihrer privaten Krankenversicherung, dass, und mit welcher Begründung, zu den eingereichten Belegen der beiden Privatkuraufenthalte keine Ersätze geleistet worden waren"* - nicht entsprochen werden könne, zumal keine derartigen ablehnenden Stellungnahmen existieren würden. Was ihre gesetzlichen Sozialversicherungsleistungsansprüche anbelange, werde von ihr auf die umfassenden Beschwerdeausführungen vom 09.06.2014 verwiesen. Dieser Vorhaltsbeurteilung wurde von der Bf ein Konvolut an Beweisunterlagen angefügt (Beilagenübersicht: 1 - 8; FA-Postboxeingang dat. mit 03. Nov. 2014).

5. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.12.2014 hat das Finanzamt die Beschwerde mit nachfolgender Begründung abgewiesen:

*" Wie bereits in der Begründung zum Erstbescheid ausführlich dargelegt, müssen Aufwendungen für einen Kuraufenthalt 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 beihilfenrechtl. Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden. Im Zuge des durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurden Sie ersucht, og. Nachweise, bzw. eine Stellungnahmen der gesetzlichen Sozialversicherung zu einem eingebrachten Kurantrag vorzulegen, was für das Veranlagungsjahr 2013 jedoch bis dato nicht geschehen ist.*

*Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen."*

6. Der mit Schriftsatz vom 19.12.2014 eingebrachte Vorlageantrag richtet sich gegen die Nichtanerkennung von Aufwendungen für zwei Privatkuraufenthalte iHv € 2.105,20. Die Bf rügt im Wesentlichen, dass die abschlägige Begründung in der Beschwerdeverentscheidung offenbar einzig und allein auf ganz allgemein und pauschal gehaltenen Feststellungen beruhe, ohne dabei auch nur ansatzweise auf ihre ganz persönlichen und aufgezeigten Fallumstände eingegangen zu sein. Auf sämtliche - von

ihr schlüssig und nachvollziehbar dargelegten - fallbezogenen Umstände und die von ihr umfangreich beigebrachten Belege zur Bestätigung, dass die von ihr gegenständlich geltend gemachten Aufwendungen eindeutig "Zwangsläufig" erwachsen seien, sei das Finanzamt überhaupt nicht eingegangen. All ihre umfassenden Erläuterungen in ihrer Beschwerde vom 09.06.2014 und in ihrer schriftlichen Beantwortung zum Ergänzungsersuchen vom 31.10.2014 samt beigelegten Unterlagen (Beilagen 1-8) seien gänzlich unerwähnt und unberücksichtigt geblieben.

7. Die belangte Behörde legte die Beschwerde vom 09.06.2014 mit Vorlagebericht vom 26.02.2015 dem Bundesfinanzgericht vor und führte darin unter anderem Folgendes aus:  
"Sachverhalt:

*Die Bf. begehrt unter dem Titel „Kurkosten“ die Anerkennung von Kosten iZm je einem Aufenthalt im Thermalhotel A in Bad Radkersburg (6.-20.3.2013) und im Kurzentrum B (22.-29.12.2013) als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt. In beiden Fällen gibt es keine ärztliche Verordnung und auch keinen Kostenzuschuss der gesetzlichen Sozialversicherung.*

*Strittig ist, ob die damit verbundenen Aufwendungen eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG darstellen oder gem. § 20 EStG der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.*

*Beweismittel:*

*2 Fragenvorhalte mit den entsprechenden Antwortschreiben der Bf. und den dazu vorgelegten Unterlagen*

*Stellungnahme:*

*Der Bf. wurde seitens des Bundessozialamtes eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 50% bescheinigt und hat diese auch nachgewiesen, dass sie im Rahmen der Aufenthalte in Bad Radkersburg und Bad Eisenkappel Therapien unter ärztlicher Aufsicht absolviert hat und diese zu einer Besserung der Beschwerden geführt haben.*

*An den Nachweis der Voraussetzungen, dass es sich um steuerlich abzugsfähige Kurkosten handelt, müssen laut Judikatur strenge Anforderungen gestellt werden, da eine Abgrenzung von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen schwierig ist.*

*Für einen solchen Nachweis ist die Vorlage einer vor Antritt der Kur ausgestellte Verordnung erforderlich bzw. ein ärztliches Zeugnis darüber, dass genau diese Reise zur Heilung oder Linderung der Beschwerden notwendig ist. Diesem ärztlichen Gutachten kann die Leistung von Kostenzuschüssen seitens der gesetzlichen Sozialversicherung gleichgehalten werden.*

*Gegenständlich wurde weder vor Antritt der Kur ein entsprechendes ärztliches Zeugnis erstellt, noch wurden seitens der Sozialversicherung Zuschüsse geleistet.*

*Die Vorlage von Unterlagen darüber, dass sie im darauf folgenden Jahr von der Pensionsversicherungsanstalt einen Kuraufenthalt für die Dauer von 22 Tagen im Kurzentrum Bad Eisenkappel bewilligt bekommen hat, bildet keinen für das Streitjahr relevanten Nachweis.*

*Gegen die Annahme einer Kur im klassischen Sinne spricht auch die Tatsache, dass Aufenthaltsdauer und Anzahl der Therapien nicht dem Umfang eines Kurprogrammes entsprechen, wie es von Kuranstalten der Krankenkassen angeboten wird. Dass die strittigen Kuraufenthalte bedingt durch die gesundheitliche Beeinträchtigung der Bf. absolviert wurden und zu einer Linderung der umfangreichen Beschwerden geführt haben, steht außer Streit. Aus den dargelegten Gründen, sind jedoch nach Ansicht des Finanzamtes die im Gesetz normierten, strengen Erfordernisse für die steuerliche Anerkennung als Kur nicht erfüllt und wird unter Hinweis auf die Entscheidung des UFSW vom 29.10.2012, RV/0934-W/12, beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Zum Vorbringen der Bf., bei der Arbeitnehmerveranlagung 2012 seien ihr bei identem Sachverhalt Kurkosten zuerkannt worden, wird angemerkt, dass es sich um einen elektronisch eingebrachten Antrag gehandelt hat, der systembedingt ungeprüft verarbeitet wurde."*

8. Mit E-Maileingabe vom 21.02.2018 urgierte der Sohn der Bf die Erledigung der Bescheidbeschwerdesache E-2013 seiner Mutter beim BFG. Gleichzeitig teilte er dem BFG mit, dass er als Sohn auf Grund einer erfolgten Gehirntumoroperation seiner Mutter all ihre administrativen Angelegenheiten übernommen habe.

9. Anlässlich eines Telefonates mit dem Richter des BFG wurde der Sohn der Bf darüber informiert, dass die steuerrechtliche Berücksichtigung von Aufwendungen (zB von Kur- und Krankheitskosten) in Form einer außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 vom Tatbestand des Vorliegens des Merkmales der "Zwangsläufigkeit" abhängig ist. Die Zwangsläufigkeit einer geltend gemachten Belastung (= Aufwandsbetrag dem Grunde und der Höhe nach) ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, weshalb auch in der Beschwerdeangelegenheit seiner Mutter zwischen erwachsenen Privatkurkosten (Hotelaufenthaltskosten und Fahrtkosten) einerseits und davon klar abgrenzbaren behinderungsbedingten Krankheits- und Therapiekosten andererseits zu differenzieren wäre. Die Anerkennung von zwangsläufig erwachsenen Krankheitskosten als außergewöhnlichen Belastung - ohne Abzug eines Selbstbehaltes - erfordert zudem die zusätzliche Nachweisführung des ursächlichen Veranlassungszusammenhanges der Belastung bzw des Aufwandsbetrages zu einem konkret bestehenden behinderungsbedingten Krankheitsbild unter Beachtung der Feststellung des Grades der Behinderung laut Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice (GdB laut Behindertenpass).

10. Mit den E-Maileingaben vom 22. und 23.02.2018 übermittelte der Sohn der Bf zur Beschwerdesache seiner Mutter dem BFG als Nachweis dafür, dass seine Mutter während der beiden in Rede stehenden Privatkuraufenthalte gezielte auf ihre Leiden und Krankheitsbilder (Vorhofflimmern, Polyarthrosen, degenerative Wirbelsäulenveränderung, etc; GdB 50 %) abgestellte kurärztlich verordnete Therapieanwendungen erhalten habe, nachfolgende Beweisunterlagen:

- Das Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice, Landesstelle Kärnten, vom 14.10.2014 (Gesamtgrad der Behinderung 60 v.H.);

- Die jeweiligen kurärztlichen Vor- und Abschlussuntersuchungsbefunde (Diagnosen, indikationsspezifische Anamnese, Anführung der verordneten Therapien bzw. Heilverfahren, indikationsbezogene Ergebnisse der erfolgten Therapien) für die Kuraufenthalte in Bad Radkersburg (15 Tage) und in Bad Eisenkappel (8 Tage);
- Die Detailrechnungen über Arzt- und Therapiekosten für die Kuraufenthalte in Bad Radkersburg iHv € 280,00 (dat. 17.04.2013) und in Bad Eisenkappel iHv € 308,90 (dat. 27.12.2013).

11. Die im Rahmen des Beschwerdeverfahrens von Seiten der Bf dem BFG übermittelten Beweisunterlagen wurden dem Finanzamt mit Schreiben vom 14.03.2018 zur Kenntnis gebracht. Vom BFG wurde gegenüber der belangten Behörde darin die Rechtsansicht geäußert, dass in Anbetracht der "neu" zu wertenden Sachverhaltslage die aktenkundig nachgewiesenen klar abgrenzbaren Arzt- und Heilbehandlungskosten, die der Bf im Rahmen der zwei Privataufenthalte in den Kurhotels bzw. Kurorten in Bad Radkersburg (lt. Rechnung vom 17.04.2013: € 280,00) und in Bad Eisenkappel (lt. Rechnung vom 27.12.2013: € 308,90) im Gesamtbetrag von € 588,90 "zwangsläufig" erwachsen waren, sehr wohl "glaubhafte" behinderungsbedingte Krankheitskosten darstellen würden, die insoweit als außergewöhnliche Belastungen - ohne Selbstbehalt iSd VO zu §§ 34 u. 35 EStG - zu berücksichtigen wären.

12. Mit Eingabe vom 07.03.2018 teilte die Amtsvertreterin des Finanzamtes dem BFG mit, dass der vom Richter geäußerte Rechtsstandpunkt - Berücksichtigung der klar abgrenzbaren Arzt- und Behandlungskosten als außergewöhnliche Belastung, ohne Abzug eines Selbstbehaltes, geteilt werde.

13. Mit hg Schreiben vom 07.03.2018 wurde der zwischen dem Finanzamt und dem BFG abgeführte Schriftwechsel zur Wahrung des Parteienghört der Bf, mit dem Ersuchen um allfällige Gegenäußerung, zur Kenntnisnahme übermittelt. Von Seiten der Bf erfolgte dazu keine Stellungnahme.

## **II Sachverhalt / Beweiswürdigung:**

14. In Streit steht die Nichtberücksichtigung der Ausgaben und Aufwendungen (€ 2.105,20) für einen zweiwöchigen und einen einwöchigen Privatkuraufenthalt aus dem Titel der Behinderung iSd § 34 Abs 6 EStG 1988 (ohne Abzug eines Selbstbehaltes). Die geltend gemachten Aufwendungen betreffen pauschale Thermenhotelkosten iHv € 1.314,30, Fahrtkosten zu den Kurorten (Kilometergeld) iHv € 202,00 sowie Arzt- und Therapiekosten im Rahmen der beiden Kuraufenthalte iHv € 588,90.

15. Als erwiesen gilt, dass der Bf von Seiten des Bundessozialamtes mit Bestätigung vom 14.03.2014 ein Gesamtgrad der Behinderung (GdB) in Höhe von 50 v.H. seit 2012 (Passnummer: 123) bescheinigt worden war. In dem vorgelegten Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice, Landesstelle Kärnten, vom 14.10.2014, sind als Anamnese aus Vorgutachten ua Gesundheitsschädigungen der Bf, wie chronisches Vorhofflimmern unter Dauerkoagulation, Hypertonie mit

Linksventrikelhypertrophie, Polyarthrosen, degenerative Wirbelsäulenveränderungen, angeführt.

16. Evident ist, dass für die beiden Kuraufenthalte in Bad Radkersburg (Thermenhotel A: vom 06.03.2013 - 20.03.2013) und in Bad Eisenkappel (Kurzentrum B: vom 22.12.2013 - 29.12.2013), keine vor Antritt der Kuren ausgestellte ärztliche Verordnungen vorgelegt werden konnten, aus denen sich die medizinische Notwendigkeit von verschriebenen Heilbehandlungen und die Dauer der Kuraufenthalte an den beiden genannten Kurorten ergeben. Ebenso steht fest, dass vom zuständigen Kranken- bzw. Pensionsversicherungsträger der Bf für die beiden Kuraufenthalte keinerlei Kostenzuschüsse oder -ersätze geleistet worden waren. Mangels einer im Vorfeld ausgestellten ärztlichen Anordnung ergibt sich daraus, dass sowohl die frei gewählte Kurortauswahl als auch die Dauer der Aufenthaltstage in den in Rede stehenden Thermenhotels auf freiwilligen Entscheidungsgründen sowie gesundheitsfördernden Erholungswünschen der Bf beruhten.

17. Auf Grundlage der vorgelegten kurärztlichen Untersuchungsbefunde (Vor- und Abschlussberichte), der beigebrachten Detailrechnungen über Arzt- und Therapiekosten für die Kuraufenthalte in Bad Radkersburg iHv € 280,00 (dat. 17.04.2013) und in Bad Eisenkappel iHv € 308,90 (dat. 27.12.2013) gilt als erwiesen, dass die von den Kurärzten verordneten Heilbehandlungen zweifelsfrei auf die behinderungskausalen Krankheitsbilder bzw. Gesundheitsschädigungen der Bf abgestellt gewesen waren. Aus den festgelegten Therapieverordnungen sowie den Abschlussberichten der jeweiligen Kurärzte geht zudem schlüssig hervor, dass die Heil- und Schmerzbehandlungsverfahren der Bf im Rahmen der beiden "freiwilligen" Privatkuraufenthalte insoweit unter (kur)ärztlicher Aufsicht erfolgt waren. Die von der Bf unter dem Titel "Arzt- und Therapiekosten" geltend gemachten Aufwendungen im Gesamtbetrag von € 588,90 sind folglich als "zwangsläufig" erwachsen zu werten.

### **III. Rechtslage / Erwägungen:**

18. 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:

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung 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.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

[...]

- 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.

§ 35 Abs. 1 Teilstrich 1 EStG 1988 bestimmt, dass dem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zusteht.

Nach § 1 Abs. 1, erster Teilstrich, der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II 430/2010 (VO), sind die in den §§ 2 bis 4 dieser VO genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Entsprechend Abs. 2 liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt. Abs. 3 bestimmt, dass Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser VO nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen sind.

Gemäß § 4 der VO, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

19. Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen, sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden. Allerdings ist die Behörde wie bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen Abzugsposten nicht zu besonderen



amtswegigen Ermittlungen verpflichtet (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 34 Anm 3).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und glaubhaft zu machen sind (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, § 34 Abs. 1 Tz 23 und die dort angeführte VwGH-Judikatur). Darüberhinaus gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 24.04.2014, 2011/15/0180; 25.04.2002, 2000/15/0139; 15.09.1999, 93/13/0057).

Aufwendungen, die nachweislich durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehen und eine taugliche Maßnahme zur Heilung oder Linderung der Krankheit darstellen, stellen eine außergewöhnliche Belastung dar.

Als Krankheitskosten abzugsfähig sind ua Aufwendungen für Arzt und Krankenhaus, Medikamente, Heilbehelfe und Hilfsmittel, Fahrtaufwendungen zum Arzt oder ins Krankenhaus, Aufwendungen für Heilkuren, Behandlungsbeiträge, Rezeptgebühren (siehe Jakom/Vock EStG, 2017, § 34 Rz 90, Stichwort "Krankheitskosten" sowie die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Allerdings ist das Merkmal der Zwangsläufigkeit eines geltend gemachten Aufwandsbetrages stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130). Bloße Wünsche oder Befürchtungen der Betroffenen reichen nicht, um die Zwangsläufigkeit iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 zu rechtfertigen.

Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen medizinisch geboten sind (VwGH 04.03.1986, 85/14/0149; 13.05.1986, 85/14/0181; 10.02.2016, 2013/15/0254; 11.02.2016, 2013/13/0064).

Kosten für Kuraufenthalte können nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als außergewöhnliche Belastung im Sinne der angeführten Bestimmungen anerkannt werden, wenn der Kuraufenthalt (Kurreise) nachweislich in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht, aus triftigen medizinischen Gründen erforderlich ist und ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet (VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten oder aus medizinischen Gründen durchgeführter Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988 (siehe Jakom/Vock EStG, 2017, § 34 Rz 90, Stichworte "Kuraufenthalt (Kurreise)" sowie die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt (Kurreise) 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 22.02.2001, 98/15/0123; 28.10.2004, 2001/15/0164; 24.09.2008, 2006/15/0120).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes (Kurreise) daher vor allem das Vorliegen zweier wesentlicher Beweismittel unerlässlich (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120):

Zunächst ist ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (ärztlich verordnete Heilverfahren an einem bestimmten Kurort). Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139).

Des Weiteren ist wesentlich, 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 22.02.2001, 98/15/0123; 25.04.2002, 2000/15/0139; 28.10.2004, 2001/15/0164; 22.12.2004, 2001/15/0116).

20. Im Beschwerdefall vermochte die Bf nicht entscheidungsrelevant aufzuzeigen, dass ihre Aufenthalte in den Kurorten Bad Radkersburg und Bad Eisenkappel aus triftigen medizinischen Gründen erforderlich gewesen waren. Dass der Aufenthalt in den beiden Badeorten (Thermenhotels) der Gesundheit der Bf förderlich gewesen ist, vermag laut zu beurteilender Sach- und Rechtslage jedoch keine Zwangsläufigkeit der daraus erwachsenen Aufwendungen (Hotel- und Fahrtkosten) zu begründen.

Aufgrund der oben angeführten VwGH-Judikatur und Kommentarmeinungen gelangt das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes zu stellen sind, zur Ansicht, dass die Zwangsläufigkeit für die Kurreisen und -aufenthalte der Bf in Bad Radkersburg (Thermenhotel A: vom 06.03.2013 - 20.03.2013) und in Bad Eisenkappel (Kurzentrum B: vom 22.12.2013 - 29.12.2013), im streitgegenständlichen Jahr nicht als erwiesen angenommen werden kann.

Insbesondere wegen des Fehlens von geeigneten Beweismitteln (siehe Sachverhaltsfeststellung zu Punkt 16) betreffend die medizinische Notwendigkeit der Auswahl der aufgesuchten Kurorte sowie der medizinisch notwendigen Indikation der Dauer der Kuraufenthalte, an Hand ärztlicher Verordnungen/Zeugnissen vor Antritt der "freiwilligen" Privatkuren oder des Nachweises von Kostenzuschüssen bzw. - ersätzen durch den gesetzlichen Sozialversicherungsträger, können die geltend gemachten Aufwendungen für die Thermenhotelkosten iHv € 1.314,30 und die

Fahrtkosten zu den Kurorten iHv € 202,00 nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

21. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren vermochte die Bf im Rahmen ihrer Offenlegungsverpflichtung (§ 138 BAO) durch Vorlage geeigneter Unterlagen (siehe Sachverhaltsfeststellung zu Punkt 17) den schlüssigen Nachweis darüber zu führen, dass die von ihr geltend gemachten Arzt- und Therapiekosten im Gesamtbetrag von € 588,90 - unter Ausschluss jeden Zweifels - der Heilbehandlung oder zumindest zur Schmerzlinderung von konkreten behinderungsbedingten Gesundheitsschädigungen (GdB 50 %) gedient haben.

Für den Beschwerdefall ergibt sich daraus, dass die von der Bf als behinderungsbedingte Mehrbelastungen geltend gemachten Aufwendungen im Gesamtbetrag von € 983,50 (= bisher € 394,60 + € 588,90) nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs 3 EStG 1988 bei Berechnung der Einkommensteuer für das Streitjahr 2013 zum Abzug zu bringen sind.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

#### **IV. 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Sachverhaltsumständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 3. April 2018

