

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, betreffend die Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

In ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 machte die Beschwerdeführerin (Bf.) Kurkosten in der Höhe von 6.264,72 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend.

Mit Vorhalt vom 5. Jänner 2012 ersuchte das Finanzamt, die beantragten Kurkosten mittels ärztlicher Verordnung, Aufstellung und Belegkopien nachzuweisen.

In Beantwortung des Vorhaltes übermittelte die Bf. eine ärztliche Bestätigung vom 28. April 2011 sowie Kopien der seitens der Privatklinik Laßnitzhöhe ausgestellten Rechnungen.

Mit Bescheid vom 12. Jänner 2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2010 in der Höhe von -0,05 Euro fest, wobei es die beantragten Kurkosten mit der Begründung unberücksichtigt ließ, dass eine im Nachhinein ausgestellte Arztbestätigung keinen geeigneten Nachweis der Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes darstelle.

Mit Fax vom 17. März 2012 übermittelte die Bf. eine Eingabe, welche als „Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 12. Jänner 2011“ bezeichnet und mit 13. Jänner 2012 datiert ist. Darin wurde ausgeführt, dass es sich entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht um eine nachträgliche Bestätigung für einen Kuraufenthalt, sondern um eine ärztliche Bestätigung zur Vorlage bei der PVA betreffend den Gesundheitszustand der Bf. handle,

welche auf die Notwendigkeit eines Therapieaufenthaltes hinweise und dabei ausdrücklich auf deren Aufenthalt im Jahr 2010. Es sei daher sehr wohl anzunehmen, dass dieser Aufenthalt auf Grund einer ärztlichen Anordnung erfolgt sei.

Mit Bescheid vom 29. Juni 2012 wies das Finanzamt die Berufung (nunmehr Beschwerde) gemäß § 273 Abs. 1 BAO als verspätet zurück.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte die Bf. aus, dass es sich bei der Eingabe vom 17. März 2012 nicht um die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010, sondern um die Urgenz der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 13. Jänner 2012 gehandelt habe. Da diese ursprüngliche Beschwerde beim Finanzamt offenbar nicht eingelangt sei, beantrage die Bf. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Sachverhalt in der Beantwortung des Ergänzungsauftrages und in der Beschwerde genau beschrieben worden sei. Es sei durch das Ansuchen an die PVA glaubhaft nachgewiesen worden, dass ein vom Arzt ausgestelltes Gutachten vorgelegen sei. Da die Bf. schwer krank sei, schon einmal den Kuraufenthalt bewilligt bekommen habe und zudem Pflegegeldbezieherin der Stufe 5 sei, was dem Finanzamt auf Grund der Lohnzettel bekannt gewesen sei, müsse der Bescheid vom 12. Jänner 2012 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden.

In seinem Ergänzungersuchen vom 23. November 2012 wies das Finanzamt darauf hin, dass die Beschwerde, datiert mit 13. Jänner 2012, erst am 17. März 2012 per Fax eingebracht worden sei. Das Finanzamt ersuchte daher um Vorlage eines Nachweises, dass die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 12. Jänner 2012 tatsächlich fristgerecht eingebracht worden sei und wies darauf hin, dass im Falle der Nichterbringung dieses Nachweises die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid abzuweisen sei.

Des Weiteren ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Verordnung des Kuraufenthaltes oder des Antrages auf Leistung eines Zuschusses der Sozialversicherung, da die geforderte Zwangsläufigkeit für den Kuraufenthalt durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Verordnung oder durch den Umstand der Zuerkennung eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachzuweisen sei und wies darauf hin, dass im Falle des Nichtvorhandenseins um Erläuterung ersucht werde, warum keine ärztliche Verordnung erfolgt bzw. kein Zuschuss geleistet worden sei.

In ihrer Eingabe vom 1. Dezember 2012 wendete die Bf. ein, dass die im Ergänzungersuchen vom 23. November 2012 geforderte Vorlage einer vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Verordnung des Kuraufenthaltes oder des Antrages auf Leistung eines Zuschusses der Sozialversicherung ins Leere gehe. Die vom Finanzamt angeführte Bestätigung vom 28. April 2011 von Dr. X zur Vorlage bei der PVA enthalte

alle gewünschten Kriterien. 1) Die ärztliche Bestätigung (Antrag) bei der PVA sei eine Verordnung. 2) Verweis auf den Antrag 2010, der genehmigt worden sei. Hierfür sei anscheinend eine Verordnung vorgelegen. 3) Warum kein Zuschuss genehmigt worden sei, beantrage die Bf. die Auskunft bei der PVA einzuholen.

In diesem Zusammenhang verweise die Bf. auf die ausführlichen Ausführungen sowohl in der Beschwerde als auch in ihrem Antrag gemäß § 299 BAO, da sie die rechtzeitige Vorlage der Beschwerde nicht nachweisen könne, andernfalls sie keinen Antrag gemäß § 299 BAO stellen hätte müssen. Es sei der Bf. bewusst, dass die Genehmigung dieses Antrages ein Ermessen des Finanzamtes sei, es stehe ihr jedoch frei, wegen Ermessensüberschreitung neuerlich Beschwerde zu erheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. Dezember 2012 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 29. Juni 2012 mit der Begründung als unbegründet ab, dass der mit Ergänzungsersuchen vom 23. November 2012 abverlangte Nachweis dafür, dass die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 fristgerecht eingebracht wurde, nicht erbracht worden sei.

Ebenfalls mit Bescheid vom 6. Dezember 2012 wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 12. Jänner 2012 gemäß § 299 Abs. 1 BAO ab.

Der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde legte die Bf. ihre Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 13. Jänner 2012 zur Begründung bei. Darin werde ausführlich beschrieben, dass es sich auf Grund des Gesundheitszustandes der Bf. um einen neuerlichen Antrag an die PVA handle, in dem ausdrücklich auf den Antrag 2010 hingewiesen worden sei, wobei anzunehmen sei, dass damals ein Gutachten vorgelegen sei. Das Gutachten liege leider nicht vor, sei aber nach Ansicht der Bf. glaubhaft gemacht worden, umso mehr deshalb, weil sie die Pflegestufe 5 habe.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 17. Dezember 2012 wies das Finanzamt die Bf. darauf hin, dass ihre Beschwerde vom 14. Dezember 2012 durch das Fehlen von Inhaltserfordernissen gemäß § 250 Abs. 1 BAO Mängel aufweise und setzte eine Frist bis zum 28. Jänner 2013, um diese Mängel zu beheben.

Mit Eingabe vom 19. Dezember 2012 teilte die Bf. mit, dass sich ihre Beschwerde vom 14. Dezember 2012 gegen den Abweisungsbescheid vom 6. Dezember 2012 gerichtet habe. Als Begründung habe die Bf. ihre Beschwerde vom 13. Jänner 2012 vorgelegt und die Aufhebung des Bescheides 2010 vom 12. Jänner 2012 beantragt, da das Finanzamt die Vorlage der ärztlichen Bestätigung nicht als Verordnung ansehe, obwohl in der Vorlage an die PVA auf das ärztliche Gutachten des vorhergehenden Antrages verwiesen worden sei. Die Bf. beantragte erneut, den Kuraufenthalt als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Mit Ergänzungersuchen vom 10. Jänner 2013 ersuchte das Finanzamt um Vorlage der Stellungnahme seitens der PVA betreffend den Therapieaufenthalt Laßnitzhöhe im Jahr 2010.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. März 2013 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte dazu begründend aus, dass mangels Vorlage der abverlangten Stellungnahme seitens der PVA betreffend den Therapieaufenthalt Laßnitzhöhe kein Nachweis für die Zwangsläufigkeit des Therapieaufenthaltes vorliege, sodass der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig sei.

Mit Eingabe vom 25. März 2013 beantragte die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte dazu aus, dass in der vorgelegten Bestätigung des Ansuchens an die PVA ausdrücklich auf den bereits vormals genehmigten Antrag hingewiesen worden sei, der die medizinische Erfordernis beurkunde. Dass dieser Antrag aus Kostengründen, auf die die Bf. keinen Einfluss habe, abgewiesen worden sei, besage nicht, dass ein medizinischer Grund vorgelegen sei. In diesem Zusammenhang verweise die Bf. auf die Behindertenstufe bzw. auf die Pflegestufeneinreichung. Daher sei es aus ihrer Sicht weltfremd und gesetzeswidrig, in einem solchen Fall die Außerordentlichkeit aus formell unverständlichen Gründen nicht anzuerkennen.

**B) Über die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (siehe Ritz, BAO, § 299 Tz 10). Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt somit die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz<sup>3</sup>, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 13 zu § 299 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 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.

Grundsätzlich können Kurkosten zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen. Unter Kur in diesem Sinn ist ein Heilverfahren mit planmäßiger

Anwendung medizinisch zusammengesetzter Arzneien und Heilmittel zu Heilzwecken unter ärztlicher Kontrolle zu verstehen.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes ist nach VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120 und VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022 ein **vor** Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten könne es gleich gehalten werden, wenn von einem Sozialversicherungsträger oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls idR ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsse (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke, ESt Einkommensteuergesetz, Anm. 78 zu § 34*).

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120).

Gemäß § 138 BAO haben Abgabepflichtige über Verlangen der Abgabenbehörde den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich.

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. zum Nachweis der Zwangsläufigkeit ihres Therapieaufenthaltes eine von Dr. X, praktischer Arzt für Allgemeinmedizin in Y, am 28. April 2011 ausgestellte ärztliche Bestätigung vorgelegt. Darin werden als Diagnosen 1) primäre pulmonalarterielle Hypertension, 2) Z.n. Basilaristhrombose sowie 3) Z.n. Apoplektischem Insult mit Tetraplegie genannt. Im Anschluss daran wird festgestellt, dass die Bf. laufend auf fremde Hilfe und stundenweise auf die Benützung eines Rollstuhles angewiesen sei. Um die Rumpfstabilität zu erhöhen, werde die Bf. laufend physiotherapeutisch (auf eigene Kosten) betreut. Stationäre Therapieaufenthalte, zuletzt 2010 Laßnitzhöhe (auch auf eigene Kosten), würden eine deutliche Stabilisierung der Haltung bringen. Die Bestätigung diene zur Vorlage bei der PVA.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entspricht diese ärztliche Bestätigung einem Attest bzw. einem Gesundheitszeugnis, das vom behandelnden Hausarzt ausgestellt wurde und die Diagnose, eine durchgeführte Therapie und eine Empfehlung zur Weiterbehandlung beinhaltet. Zweifelhaft ist bereits, ob sie den Anforderungen an ein ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, entspricht.

Entgegen der Ansicht der Bf. handelt es sich jedoch keinesfalls um eine *ärztliche Anordnung* (vgl. die Ausführungen in der verspäteten Beschwerde gegen den

Einkommensteuerbescheid 2010) oder um ein (neuerliches) *Ansuchen an die PVA* (vgl. Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 6.7.2012). Es wird darin auch weder ausdrücklich auf einen Antrag 2010 (vgl. Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 14.12.2012), sondern auf einen stationären Therapieaufenthalt 2010, noch auf ein ärztliches Gutachten des vorhergehenden Antrages (vgl. Mängelbehebung mit Eingabe vom 19.12.2012) verwiesen.

Fest steht allerdings, dass die ärztliche Bestätigung von Dr. X am 28. April 2011, und damit **nach Antritt der Kur**, ausgestellt wurde, weswegen sie nicht zum Nachweis der Zwangsläufigkeit des Therapieaufenthaltes der Bf. geeignet ist.

Trotz diesbezüglicher Belehrung seitens des Finanzamtes im Bescheid vom 12. Jänner 2012 sowie Aufforderung zur Vorlage der Stellungnahme der PVA (Ergänzungssuchen vom 23. November 2012), hat die Bf. wiederholt lediglich auf diese ärztliche Bestätigung von Dr. X verwiesen und betreffend das abverlangte Gutachten der PVA vorgebracht, dass ein solches nicht vorliege, sich die Glaubhaftmachung aber daraus ergebe, dass die Bf. die Pflegestufe 5 beziehe.

Da die Bf. somit mangels eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses die Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes weder nachweisen noch glaubhaft machen konnte, und mangels Vorlage der seitens des Finanzamtes abverlangten Stellungnahme der PVA auch nicht festgestellt werden konnte, ob seitens der PVA ein Zuschuss geleistet wurde oder nicht (wobei der Hinweis in der ärztlichen Bestätigung von Dr. X, wonach der stationäre Therapieaufenthalt 2010 Laßnitzhöhe von der Bf. auf eigene Kosten getragen worden sei, darauf schließen lässt, dass eher kein Zuschuss geleistet wurde), konnten die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kurkosten in der Höhe von 6.264,72 Euro bei der Ermittlung des Einkommens für das Streitjahr 2010 keine Berücksichtigung finden. Der Umstand allein, dass die Bf. Pflegestufe 5 beziehe, reicht für den Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung nicht aus.

Da nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes somit keine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2010 vorliegt, die zu einer Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO führen könnte, ist die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO zu Recht erfolgt (vgl. Ritz, § 299 Tz 33).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **C) Unzulässigkeit 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.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis oder der Nachweis von Zuschüssen eines Sozialversicherungsträgers erforderlich ist. Des Weiteren entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO abzuweisen ist, wenn der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen. Es liegt damit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 25. September 2015