

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin EB in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 26. Juni 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 24. Juni 2015, betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 23. Oktober 2015 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**

### **1. Verfahrensgang**

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 machte die Beschwerdeführerin (Bf) Kurkosten in Höhe von 3.024,68 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend.

Nach einem Vorhalteverfahren versagte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 24. Juni 2015 den Kosten für zwei Kuraufenthalte in B in Höhe von 2.806,28 Euro die Anerkennung. Die von der Bf getragenen Therapiekosten in Höhe von 218,40 Euro wurden anerkannt, überstiegen aber (gemeinsam mit den weiteren) Krankheitskosten nicht den vorgesehenen Selbstbehalt. Begründend wurde ausgeführt, die Voraussetzungen für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung könnten durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden.

Dagegen erhob die Bf Beschwerde. Die Kuraufenthalte seien von ihrem Hausarzt verordnet und die Behandlungen über die Gebietskrankenkasse verrechnet worden. Da nur eine bestimmte Anzahl von verordneten Behandlungen von der Krankenkasse übernommen worden sei, seien die fehlenden Behandlungen verrechnet worden.

Der Beschwerde waren zwei Verordnungsscheine, drei Rechnungen der K, eine Aufenthaltsbestätigung sowie ein E-Mail der Bf an den K mit Übersendung der ärztlichen Verschreibungen für sie und ihren Mann zur Einteilung der Behandlungen beigelegt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Oktober 2015 wurde der Einkommensteuerbescheid geändert und die neben den Therapiekosten anerkannten Krankheitskosten auf 581,50 Euro erhöht. Hinsichtlich der Kurkosten wurde ausgeführt, aus den vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass die GKK keinen Kuraufenthalt in B ersetzt habe und der Aufenthalt selbst bezahlt worden sei. Aus der ärztlichen Verordnung gehe hervor, dass im ersten und auch im zweiten Aufenthalt nur Anwendungen verschrieben worden seien. Der handschriftlich Vermerk in der Verordnung vom 5. März „wird in B durchgeführt, Aufenthalt wird selbst bezahlt“ sage zum einen nichts über die Notwendigkeit und die Dauer der Reise aus, die Anwendungen könnten auch in O ambulant durchgeführt werden und zum anderen sei bei handschriftlichen Ergänzungen immer fraglich, wer diese hinzugefügt habe (da diese Ergänzung auch nicht abgezeichnet sei).

Die Bf stellte einen Vorlageantrag. Sie übersende die Begründung der Verschreibung und die Notwendigkeit eines stationären Kuraufenthaltes. Sie könne auf Grund ihres Krankheitsbildes (Epilepsie) nicht selbständig eine ambulante Behandlung im Kurhaus O in Anspruch nehmen. Der Kostenersatz sei durch die Sozialversicherung gegeben, die Behandlung erfolge zu Lasten der Krankenkasse. Diese genehmige keine kostenfreien Kuraufenthalte.

Dem Vorlageantrag war eine Bestätigung ihres Hausarztes vom 28. Oktober 2015 zur Notwendigkeit der Kuraufenthalte beigelegt.

## 2. Sachverhalt

Die Bf hielt sich vom 23. März bis 13. April 2014 und vom 2. bis 23. November 2014 im Gesundheits- und Kurhotel K auf und nahm dort mit von der zuständigen Krankenkasse bewilligten Verordnungsscheinen Therapieanwendungen in Anspruch, wodurch ihr Kosten für den Aufenthalt in Höhe von 2.806,18 Euro und für Therapieanwendungen in Höhe von 218,40 Euro entstanden.

Es liegen zwei Verordnungsscheine ihres Hausarztes vom 5. März 2014 und 8. September 2014 vor. Diese enthalten jeweils die Diagnose Cervikalsyndrom, Lumbalgie, St.p K-TEP, Hüftluxation li mit operat. Versorgung (H-Tep) und folgende Verordnungen: „18 x MP mit Schwefel, 6 x TM, 6 x Ph30, 10 x PaTh (HWS; Schulter, 10 x PaTh (LWS)“ bzw. „6 x Ph30, 15 x Schwefelmoor, 10 x Schwellstrom (Oberschenkel li), 10 x Iontophorese (LWS)“. Ein bestimmter Behandlungsort wird vom Arzt nicht empfohlen. Auf der Verordnung vom 5. März 2014 ist der handschriftliche Vermerk „wird in B durchgeführt, Aufenthalt wird selbst bezahlt“ angebracht.

Die zuständige GKK bewilligte die Verordnung vom 5. März 2014 im Umfang vom 10 x MP, 6 x TM, 6 x Ph30 und 10 x Path, die Verordnung vom 8. September 2014 wurde zur Gänze bewilligt.

Für die Kuraufenthalte liegen keine Bewilligungen der zuständigen Krankenkasse vor. Zuschüsse zu den Aufenthaltskosten wurden nicht geleistet.

Es liegt ein Schreiben des Hausarztes vom 28. Oktober 2015 mit folgendem Inhalt vor:

*Ich bestätige, dass sich Frau Bf auf Grund regelmäßiger Kuraufenthalte in B in deutlich gebesserem Allgemeinzustand präsentiert. Die Kuraufenthalte sind wegen Cervikalsyndrom, Lumbalgie, St.p Knieprothese, Hüftluxation li mit operat. Versorgung (Hüftprothese) notwendig. Auf Grund einer zusätzlich bestehenden Epilepsieerkrankung, welche ihre Ursache in Hirnmetastasen eines Eierstockkarzinoms hat, darf Frau Bf selbständig kein KFZ lenken. Eine ambulante wohnortnahe Therapiealternative erscheint mir deshalb wenig sinnvoll. Da somit eine stationäre Therapie als medizinisch indiziert erscheint, sollte einer kostengünstigen Variante wie sie in B besteht eindeutig der Vorzug gegeben werden.*

Die geltend gemachten Therapiekosten wurden vom Finanzamt anerkannt, blieben aber unter dem zu berücksichtigenden Selbstbehalt.

Strittig ist die Berücksichtigung der Aufenthaltskosten als außergewöhnliche Belastung.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Finanzamtsakt mit den von der Bf beigebrachten Unterlagen.

### 3. Rechtsgrundlagen

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.

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

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 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 mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10%.

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur-)aufenthalt 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 und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend 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 (vgl. zB VwGH 22.02.2001, 98/15/0123; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164; VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines **vor** Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten 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 (vgl. zB VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164; VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136).

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 (vgl. VwGH 22.02.2001, 98/15/0123; VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109; VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120).

#### 4. Rechtliche Würdigung

Im gegenständlichen Fall liegen keine vor Antritt der Kuraufenthalte ausgestellten ärztlichen Zeugnisse vor, aus denen sich die Notwendigkeit und Dauer der Reisen und das Reiseziel ergeben. Die zuständige Krankenkasse hat auch keine Zuschüsse zu den Kuraufenthalten geleistet. Der Hausarzt der Bf bestätigt lediglich im Nachhinein die positiven Auswirkungen ihrer regelmäßigen Kuraufenthalte in B. Diese Bestätigung kann das nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs für die Annahme der Zwangsläufigkeit erforderliche, vor Kurantritt ausgestellte, ärztliche Zeugnis nicht ersetzen.

Der Hausarzt der Bf verordnete lediglich Therapieanwendungen, die von der zuständigen Krankenkasse (zum Teil) bewilligt wurden. Diese Verordnungen, aus denen die Notwendigkeit der Durchführung dieser Behandlungen im Rahmen von Kuraufenthalten in B nicht hervorgeht, machen das diesbezügliche ärztliche Zeugnis nicht entbehrlich.

Der handschriftliche Vermerk auf der Verordnung vom 5. März 2014, wonach die Therapieanwendungen in B durchgeführt würden und der Aufenthalt selbst bezahlt werde, kann, selbst wenn er vom ausstellenden Arzt angebracht worden sein sollte, keinesfalls als ärztliche Anordnung eines Kuraufenthaltes gewertet werden.

Damit hat die Bf den nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs - den Abgrenzungsschwierigkeiten zu Erholungsreisen Rechnungen tragenden - strengen Nachweis der Zwangsläufigkeit der beiden Kuraufenthalte nicht erbracht. Bereits aus diesem Grund konnten die geltend gemachten Aufenthaltskosten nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Damit erübrigt sich die Auseinandersetzung mit der Frage, ob die gegenständlichen Reisen nach ihrem Gesamtcharakter Kuraufenthalte mit nachweislich kurgemäß geregelter Tages- und Freizeitgestaltung darstellten und nicht nur Erholungsaufenthalte, welche der Gesundheit letztlich auch förderlich sind.

Dass die strittigen Aufenthalte der Verbesserung des Allgemeinzustandes der Bf förderlich waren und die Therapieanwendungen aufgrund ihres Krankheitsbildes im Rahmen dieser Aufenthalte leichter zu absolvieren waren, wird nicht in Abrede gestellt. Dass die Bf krankheitsbedingt kein Kfz lenken darf, führt aber noch nicht zur Zwangsläufigkeit der Kuraufenthalte, zumal auch der ärztlichen Bestätigung vom 28. Oktober 2015 nicht zu entnehmen ist, dass auf Grund dessen eine ambulante, wohnortnahe Therapievariante nicht möglich gewesen wäre.

Es waren daher - wie in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 23. Oktober 2015 - Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 799,90 Euro (Therapiekosten im Rahmen der Aufenthalte 218,40 Euro, übrige geltend gemachte Krankheitskosten 581,50 Euro) anzuerkennen. Diese bleiben jedoch aufgrund des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 ohne Berücksichtigung.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

## 5. Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur 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 im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage, die in der Beurteilung der Zwangsläufigkeit von Kurkosten bestand, im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. insbesondere VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164)

entschieden wurde, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig erklärt.

Salzburg-Aigen, am 2. August 2017