

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

**BF, Adr1, vertreten durch ST, Adr2, über die Beschwerde vom 25.06.2015 gegen
den Bescheid der belangten Behörde FA, Steuernummer, vom 27.05.2015 betreffend
Einkommensteuer 2014**

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) machte in seiner Einkommensteuererklärung 2014 außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von 4.846,79 € geltend, darunter Aufwendungen für zwei einwöchige Kuraufenthalte in BadX, die sich folgendermaßen zusammensetzten (Beträge in €):

12.07.2014 Hotelaufenthalt	607,50
25.10.2014 Hotelaufenthalt	674,40
22.10.2014 Hydrojet Massage (ohne Erstattung)	105,00
2 Fahrten PKW a 738 km = 1.476 km a 0,42 €	619,92
	2.006,82

abzgl. Haushaltsersparnis	-62,76
	1.944,06

2. Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 27.05.2015 wurden lediglich 2.906,03 € an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt. Die Kürzung ergab sich im Wesentlichen aus der Nichtanerkennung der Kurkosten.

3. Die am 25.06.2015 eingebauchte Beschwerde gegen diesen Bescheid war dagegen gerichtet. Der steuerliche Vertreter des Bf's wies darauf hin, dass *der Bf seit einem Unfall unter einer Behinderung im Bewegungsapparat leide. Der Grad der Behinderung betrage 50% und sei vom Landesinvalidenamt OÖ mittels Bescheid festgestellt. Ein aktueller Behindertenpass liege dem Finanzamt vor. Die regelmäßigen Kuraufenthalte dienten der Linderung der behinderungsbedingten Beschwerden. Zum Nachweis würden eine ärztliche Bestätigung von AB sowie die nachträglich erstellten Kopien der Überweisungen beigelegt. Zur Dokumentation der medizinischen Notwendigkeit des Kuraufenthaltes werde darüber hinaus auf die beiliegenden Bestätigungen der Kurkommission BadX verwiesen und ersucht, die auf der Rückseite angeführte Bestätigung über den Kostenersatz durch die GKK und den abgegebenen bewilligten Verordnungsschein als Nachweis der medizinischen Notwendigkeit anzuerkennen.*

Die Kosten für die Heilbehandlungen seien von der GKK übernommen worden, sodass der Bf nur jene für Verpflegung und Unterkunft zu tragen gehabt hätte und daher auf den Rechnungen des Thermenhotels AC keine Therapiekosten aufschienen. Zum Nachweis der absolvierten Therapien werde auf die gleichzeitig übermittelten Therapiepläne verwiesen.

Es werde daher ersucht, entsprechend Rz 903 LStR die Aufenthaltskosten, Kosten der Behandlungen und Fahrtkosten zum und vom Kurort als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Eine Haushaltsersparnis für 12 Tage sei bereits im Gesamtbetrag der außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt.

Beigelegt waren der Bescheid des Landesinvalidenamtes für OÖ vom 17.04.1992 sowie eine Bestätigung von AB, Ärztin für Allgemeinmedizin, vom 03.06.2015, wonach der Bf aufgrund folgender Diagnosen stetige Behandlungen benötige: *Bandscheibenprotrusion, st. p. Bandscheibenoperation 2010, chron. Cervikalsyndrom mit Spannungskopfschmerz, obstruktive Ventilationsstörung. Die erforderlichen Therapien habe er bei den Kuraufenthalten in BadX (6.-12. Juli 2014 und 19.-25. Oktober 2014) erhalten. Aufgrund der Chronifizierung der Beschwerden würden auch in den Folgejahren weitere Behandlungen notwendig sein.*

Außerdem waren die Überweisungsscheine der Hausärztin, Aufenthaltsbestätigungen der Kurkommission BadX, die Therapiepläne, die Hotelbestätigungen und die Rechnung über die Hydrojetbehandlung beigelegt.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.07.2015 wurde dem Beschwerdebegehren teilweise entsprochen. Als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt wurden

497,30 € berücksichtigt, als solche ohne Selbstbehalt 2.944,45 €. Die Hotelkosten in BadX wurden nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Berücksichtigt wurden jedoch fiktive Fahrtkosten für 48 verordnete Aufwendungen zur Physiotherapeutin in einer Entfernung von 22 km. Die geltend gemachten Ausgaben für Medikamente wurden in Höhe von 497,30 € den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt und in Höhe von 130,30 € jenen ohne Selbstbehalt zugerechnet.

5. In seinem **Vorlageantrag vom 25.09.2015** wies der steuerliche Vertreter des Bf's im Wesentlichen darauf hin, *dass die durchgeführten Therapien auf Überweisung der Hausärztin in BadX durchgeführt worden seien, weshalb der Bf die Strapazen und Kosten der Reise nach BadX auf sich genommen habe. Eine tägliche Fahrt der 738 km von seinem Wohnort nach BadX und retour wäre ihm aufgrund seines Gesundheitszustandes nicht zumutbar gewesen. Für die Aufenthalte in BadX gäbe es Therapiepläne, sodass der Aufenthalt kürmäig geregelt gewesen sei. Zu Beginn der Aufenthalte sei eine ärztliche Untersuchung erfolgt (siehe Behandlungspläne). Aufgrund der erwiesenen Kostenübernahme der Therapien in BadX seien Kurkosten im Sinne der LStR Rz 903 gegeben.*

Hinsichtlich der für die Kuraufenthalte angefallenen Kilometergelder für 1.476 km werde festgehalten, dass insgesamt 49 Behandlungen durchgeführt worden seien. Dies entspreche rund 30 km pro Behandlung. Im Wohnort des Bf's würden die verordneten Therapien nicht angeboten, sodass die Fahrtkosten auch entstanden wären, wenn er die Behandlungen einzeln in der näheren Umgebung in Anspruch genommen hätte. Die Behandlungen in BadX würden geballt innerhalb einer Woche durchgeführt. Zusätzlich dazu könnten diverse Angebote der Kureinrichtung selbständig genutzt werden. Die Aufenthalte in BadX hätten daher in einem wesentlich höheren Maße zur gesundheitlichen Rehabilitation des Bf's beigetragen, als wenn die Therapien einzeln in der näheren Umgebung des Wohnortes absolviert worden wären.

6. Mit **Vorlagebericht vom 28.10.2015** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

7. a. Mit **Ergänzungersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 05.10.2017** wurde dem Bf die konkrete Berechnung der laut Beschwerdevorentscheidung anerkannten außergewöhnlichen Belastungen zur Stellungnahme übermittelt. Außerdem wurde um Bekanntgabe jener nächstgelegenen Örtlichkeiten, an denen der Bf die von seiner Hausärztin verordneten Anwendungen absolvieren hätte können, sowie Erläuterung des Zusammenhangs der Soleinhalstation mit der Behinderung gebeten. Zum Kurverlauf wurde um Auskunft ersucht, ob die einwöchigen Therapien unter ständiger ärztlicher Begleitung gestanden hätten, ob es am Ende der Woche jeweils eine ärztliche Untersuchung gegeben habe und ob Abschlussbefunde bzw. Abschlussberichte an die Hausärztin vorlägen.

7.b. Mit **Antwortschreiben vom 16.11.2017** legte der Bf eine Aufstellung ihm bekannter Behandlungsmöglichkeiten im Umkreis vor, *die insgesamt die Zurücklegung wesentlich weiterer Strecken erfordert und somit zu höheren Fahrtkosten als*

nach BadX geführt hätten. Hingewiesen wurde darauf, dass aufgrund des bereits geschädigten Bewegungsapparates die längeren Aufenthalte im PKW die heilende und schmerzlindernde Wirkung der Behandlungen wieder erheblich reduziert hätten. Darüber hinaus könnten im Nahbereich die heilende Wirkung des Thermalwassers in BadX sowie zusätzliche gesundheitsfördernde Angebote wie Wassergymnastik nicht in Anspruch genommen werden.

Die Beeinträchtigung des Bf's resultiere aus einem Verkehrsunfall, den er schwer verletzt überlebt habe. Im Laufe der Jahre seien immer wieder neue Beschwerden hinzugekommen. Auch Atemprobleme seien aufgetreten, die mit den Soleinhalatationen behandelt würden (der aktuellste Befund über den Lungenzustand war dem Schreiben beigelegt). Der Bf unterliege einer engmaschigen Kontrolle durch verschiedene Ärzte. Vor Antritt der Behandlungen in BadX sei eine Untersuchung durch den Kurarzt erfolgt, der auch während des Aufenthalts jederzeit beigezogen hätte werden können. Auf eine Enduntersuchung sei verzichtet worden, da die Veränderung des Gesundheitszustandes durch den Kuraufenthalt durch die Hausärztin und diverse Fachärzte untersucht worden sei.

Für die Aufenthalte habe es Therapiepläne gegeben und seien diese insofern kurmäßig geregelt gewesen, wobei zu Beginn eine ärztliche Untersuchung erfolgt sei. Die ärztlichen Behandlungen seien geballt innerhalb einer Woche durchgeführt worden. Zusätzlich hätten diverse Angebote der Kureinrichtung genutzt werden können. Die Aufenthalte in BadX hätten daher in einem wesentlich höheren Maße zur gesundheitlichen Rehabilitation beigetragen, als wenn sie einzeln in der näheren Umgebung des Wohnortes absolviert worden wären. Es sei ein kostengünstiges Hotel direkt neben der Therme gewählt worden, um die Nachteile von Einzelfahrten zu Einzeltherapien so gut wie möglich zu vermeiden. Dass ständiges Aus- und Einsteigen in das Fahrzeug für den Bf mit erhöhten Strapazen und Beschwerden verbunden sei, zeige auch, dass er mittlerweile über einen Parkausweis gemäß § 29b StVO verfüge.

Sollte eine Anerkennung als Kurkosten nicht möglich sein, lägen jedenfalls sonstige Kosten der Heilbehandlung im Zusammenhang mit der Behinderung des Bf's vor, da alleine aufgrund der chefärztlichen Bewilligung und der Kostenübernahme der Behandlungen deren medizinische Notwendigkeit gegeben sei.

Festgehalten wurde in dem Schreiben außerdem, dass außer den nichtanerkannten Kosten für die Aufenthalte in BadX keine Einwendungen gegen die vom Finanzamt berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen bestünden.

8. Im weiteren Verfahren wurden aufgrund weiterer Internetrecherchen durch das Bundesfinanzgericht die **alternativen Fahrtkosten** zu den verordneten Therapien mit 841,68 € (davon als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt 665,28 € und mit Selbstbehalt 176,40 €) ermittelt.

Eine entsprechende Aufstellung bzw. Berechnung wurde beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens mit der Bitte um Stellungnahme übermittelt und von diesen zustimmend zur Kenntnis genommen (siehe E-Mail des steuerlichen Vertreters des Bf's vom 13.02.2018 sowie E-Mail der Vertreterin der belangten Behörde vom 23.02.2018).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht stellte auf Basis des oben geschilderten Verfahrensablaufes und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf leidet nach einem Unfall unter einer 50%igen Behinderung aufgrund von Beeinträchtigungen seines Bewegungsapparates. Im Jahr 2014 nahm er aufgrund einer Verordnung seiner Hausärztin wegen diagnostizierter Beschwerden im Bewegungsapparat Therapien im Rahmen zweier jeweils einwöchiger Aufenthalte im Juli und Oktober in BadX in Anspruch. Die Überweisung vom 28.05.2014 an „BadX Physiotherapie“ umfasste „6 x Fango Rücken, 6 x Unterwasser Massagen, 6 x Teilmassagen“, jene vom 17.09.2014 „6 x Parafango Teilpackung, 6 x Man. Heilmassage, 6 x Hydrojet-Massage, 6 x Soleinhalstation Tisch, 6 x EHG“.

Vor Beginn der Behandlungen in BadX erfolgte jeweils eine Untersuchung durch den Kurarzt und erhielt der Bf jeweils einen Therapieplan über die zeitliche Lagerung der von der Hausärztin verordneten Anwendungen. Zusätzliche vom Kurarzt angeordnete Behandlungen fanden sich darin nicht. Eine Enduntersuchung fand in BadX nicht statt, sondern wurde die Veränderung des Gesundheitszustandes durch die Hausärztin und diverse Fachärzte festgestellt.

Die Behandlungen in BadX wurden (außer Hydrojet-Massage, die vom Bf selbst bezahlt wurde) vom Kurhaus direkt mit der Gebietskrankenkasse abgerechnet. Die Kosten des Aufenthalts (Hotelaufenthalt Juli = 607,50 €, Hotelaufenthalt Oktober = 674,40 € abzüglich Haushaltsersparnis für 12 Tage), die Kosten der selbst bezahlten Hydrojet-Massage (105,00 €) sowie die Fahrtkosten nach BadX (2 x 738 km x 0,42 € = 619,92 €) machte der Bf als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt geltend.

Strittig war im gegenständlichen Verfahren die Anerkennung der Aufenthaltskosten (Hotelaufenthalte für jeweils eine Woche) sowie der Fahrtkosten nach BadX als außergewöhnliche Belastungen, die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid nicht anerkannt worden waren.

Hätte der Bf die von der Hausärztin verordneten Therapien an Örtlichkeiten absolviert, die seinem Wohnsitz am nächsten liegen, so wären Fahrtkosten (Kilometergelder) in Höhe von 665,28 € für Anwendungen im Zusammenhang mit seinem Bewegungsapparat sowie solche in Höhe von 176,40 € für die Soleinhalstation angefallen.

II) Beweiswürdigung:

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Akten, vor allem aus den Darstellungen des Bf's in seinen Schriftsätzen (Beschwerde,

Vorlageantrag, Antwort auf das Ergänzungersuchen des Bundesfinanzgerichtes) sowie den vom Bf vorgelegten Unterlagen.

Die 50%ige Behinderung des Bf's aufgrund der Beeinträchtigung seines Bewegungsapparates nach einem Unfall stand außer Streit (siehe auch vom Bf vorgelegter Bescheid des Landesinvalidenamtes OÖ vom 17.04.1992 und Behindertenpass).

Dass die im Sachverhalt angeführten Therapien von seiner Hausärztin verordnet worden waren, ergibt sich aus den von ihm vorgelegten entsprechenden Überweisungsscheinen/ AB vom 28.05.2014 und 17.09.2014 und stimmen die entsprechenden Anwendungen auch mit den Therapieplänen für die jeweils einwöchigen Aufenthalte in BadX überein. Die Dauer der Aufenthalte in BadX vom 06.-12.07.2014 und vom 19.-25.10.2014 ist aus den vorgelegten Aufenthaltsbestätigungen der Kurkommission vom 15.06.2015 ersichtlich. Die Abrechnung der Behandlungen mit der Gebietskrankenkasse (ausgenommen der Hydrojet-Massagen) ist der ebenfalls vom Bf vorgelegten Leistungsinformation der OÖ GKK für das Jahr 2014 zu entnehmen.

Ein Zusammenhang der Anwendung „Soleinhalaition“ mit der Behinderung des Bewegungsapparates konnte dem vom Bf vorgelegten Befund des Lungenfacharztes vom 06.06.2016 bzw. der darin enthaltenen Diagnose nicht entnommen werden.

Im Schreiben vom 16.11.2017 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf's in Reaktion auf die übermittelte Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen laut Beschwerdevorentscheidung festgehalten, dass außer den nicht anerkannten Kosten für die Aufenthalte in BadX gegen die vom Finanzamt berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen keine Einwendungen bestünden. Die Aufteilung der Kosten für Medikamente in solche mit und ohne Selbstbehalt, so wie sie laut Beschwerdevorentscheidung vorgenommen wurde, war somit unstrittig.

Im weiteren Verfahren wurde von den Parteien des Beschwerdeverfahrens schließlich auch die Höhe der alternativen Fahrtkosten außer Streit gestellt, die sich bei Inanspruchnahme der Therapien an Örtlichkeiten, die dem Wohnsitz des Bf's am nächsten gelegen waren, ergeben hätten. Diese waren seitens des Bundesfinanzgerichtes auf Basis der vorgelegten Berechnungen des Bf's nach Recherchen im Internet folgendermaßen errechnet worden:

Fango-/ Parafangopackungen: 2x je 6x = 12x Laut Google auch möglich in Ort1, zB Institut, Adr3 – Entfernung laut Google Maps = 13 km; Hin- und Rückfahrt = 26 km: 12 x 26 km	312 km	131,04 €
Manuelle Heilmassagen/ Teilmassagen:		

2x je 6x = 12x Physiotherapeutin, Adr4 – Entfernung lt. Google Maps = 12 km; Hin- und Rückfahrt = 24 km: 12 x 24 km	288 km	120,96 €
Hydrojet-Massage: 6x Lt. Google auch in Ort2 – Entfernung lt. Google Maps = 40 km; Hin- und Rückfahrt = 80 km: 6 x 80 km	480 km	201,60 €
Unterwasser-Massage: 6 x Laut Google auch in Ort3 – Entfernung lt. Google Maps = 30 km; Hin- und Rückfahrt = 60 km: 6 x 60 km	360 km	151,20
Einzel-Heilgymnastik: 6 x Physiotherapeutin, Adr4 – Entfernung lt. Google Maps = 12 km; Hin- und Rückfahrt = 24 km: 6 x 24 km	144 km	60,48 €
Soleinhalation Tisch: 6 x Laut Google auch im KurhausZ, Adr5 – Entfernung lt. Google Maps = 35 km; Hin- und Rückfahrt = 70 km: 6 x 70 km	420 km	176,40 €
SUMME	2.004 km	841,68 €
Davon ohne Selbstbehalt (wegen Behinderung)		665,28 €
Davon mit Selbstbehalt (Zusammenhang/Soleinhalation Tisch mit Behinderung kann dem vorgelegten Befund des Lungenfacharztes nicht entnommen werden)		176,40 €

Diese Aufstellung wurde beiden Parteien zur Stellungnahme übermittelt. Die entsprechende Berechnung wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bf's mit Mail vom 13.02.2018 zustimmend zur Kenntnis genommen. Auch die Vertreterin der belangten Behörde erklärte sich mit der Berechnung einverstanden (siehe Mail vom 23.02.2018).

III) Rechtliche Beurteilung:

A) 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.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (**§ 34 Abs. 4 EStG 1988**).

Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, 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 (**§ 34 Abs. 6 EStG 1988**).

Gemäß **§ 35 Abs. 1 EStG 1988** steht einem Steuerpflichtigen, der durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Der Freibetrag beträgt gemäß § 35 Abs. 3 leg.cit. bei einer 50%igen Minderung der Erwerbsfähigkeit 243,00 € jährlich.

Neben den Freibeträgen nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 können nach § 4 der auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützten **Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 416/2001** (im Folgenden kurz: VO über außergewöhnliche Belastungen) ohne Kürzung um den Selbstbehalt nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (Anmerkung: das sind zB Arztkosten, Spitalskosten, Therapiekosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren) im nachgewiesenen Ausmaß geltend gemacht werden.

B) Erwägungen:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung strittig.

Hierzu waren folgende rechtliche Erwägungen anzustellen:

Kurkosten können nur dann als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 anerkannt werden, wenn der Kuraufenthalt

- in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich ist (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint) und
- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht am Kurort erfolgt (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 (Stand: 1.9.2013, rdb.at), Anm 78, Stichwort „Kurkosten“; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Nicht jeder auf ärztliches Antraten aus medizinischen Gründen durchgeführte Aufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Vielmehr wurden auf Grundlage einer umfangreichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die abgabenrechtliche Berücksichtigung ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich krankheitsbedingter Reisen strenge Vorgaben aufgestellt (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164; VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139). Danach muss die der Behandlung (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheinen (UFS 11.10.2011, RV/0386-F/10). Der Aufenthalt für Zwecke der Heilbehandlung muss in Form einer „Kur“, die in einem unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführten Heilverfahren besteht, absolviert werden. An den Nachweis dieser Voraussetzungen werden wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt (BFG 21.03.2016, RV/5100310/2014; VwGH 22.02.2001, 98/15/0123).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für den Nachweis **der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes** vor allem das Vorliegen folgender **zweier wesentlicher Beweismittel** unerlässlich (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, mwN):

1) Ärztliches Zeugnis über Notwendigkeit, Dauer und Ziel der Reise:

Zunächst ist ein vor Antritt der Kur ausgestelltes **ärztliches Zeugnis** vorzulegen, aus dem sich die **Notwendigkeit und Dauer der Reise** sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann 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. Allerdings muss sich dann der Kostenersatz auf die Kur als solche und nicht auf einzelne Behandlungen (Bäder, Massagen) beziehen (UFS 08.03.2004, RV/0362-S/02; BFG 21.03.2016, RV/5100310/2014).

Im gegenständlichen Fall legte der Bf jeweils eine Verordnung seiner Ärztin über die Durchführung von Behandlungen (in der Regel jeweils 6 Behandlungen verschiedener Art) in BadX vor. Damit wurden allerdings **nur physiotherapeutische Maßnahmen** wegen der diagnostizierten Beschwerden im Bewegungsapparat **verordnet**. Aus der jeweiligen Verordnung gehen weder die Dauer einer allfälligen Reise noch die Zeitintervalle hervor, innerhalb welcher die therapeutischen Maßnahmen absolviert werden müssten. Die Qualität von ärztlichen Zeugnissen, die einen Kuraufenthalt für notwendig erscheinen ließen, konnte diesen Verordnungen der Hausärztin daher nicht zugebilligt werden. Sie bezogen sich lediglich auf die therapeutischen Maßnahmen an sich, nicht jedoch auf einen entsprechenden Aufenthalt. Dementsprechend wurden auch vom Sozialversicherungsträger nur Ersätze für die einzelnen Behandlungen, nicht aber für einen Kuraufenthalt geleistet. Wenn die Überweisung zur Physiotherapie nach BadX erfolgte, so sollte dem Bf damit offensichtlich die Möglichkeit eröffnet werden, anlässlich seiner dortigen Aufenthalte physiotherapeutische Maßnahmen aufgrund einer ärztlichen Verordnung in Anspruch zu nehmen. Die Notwendigkeit der Absolvierung eines Kuraufenthaltes zwecks Inanspruchnahme dieser Therapien war den Verordnungen jedoch nicht zu entnehmen. Wäre von der überweisenden Ärztin die Einbettung dieser Maßnahmen in einen kurmäßig gestalteten Aufenthalt intendiert gewesen, so hätte sich dies jedenfalls aus den entsprechenden Überweisungen ergeben müssen. Allein die Verordnung einer bestimmten Anzahl von Therapien auf dem Verordnungsschein stellte kein ärztliches Zeugnis dar, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit eines Kuraufenthalts ergab, zumal daraus vor allem die von der Rechtsprechung geforderte Angabe der Dauer der Reise nicht zu entnehmen war (siehe hiezu auch VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164 VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136, wonach ein bloß mittelbarer ärztlicher Verordnungszusammenhang nicht ausreichend ist). Damit war die erste für die steuerliche Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erforderliche Voraussetzung im gegenständlichen Fall nicht erfüllt.

2) Nachweis einer kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung:

Zusätzlich zu dem unter Punkt 1 beschriebenen Beweismittel hat jener Steuerpflichtige, der die Aufwendungen für eine Kur als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, für Zwecke des Nachweises der Zwangsläufigkeit zu belegen, dass die Reise

nach ihrem Gesamtcharakter einen Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, darstellt und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt vorliegt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (VwGH 22.02.2001, 98/15/0123; Jakom/Vock, EStG, 2017, § 34 Rz 90, Stichwort "Kuraufenthalt/Kurreise"). Nicht jeder auf ärztliches Antraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt also zu einer außergewöhnlichen Belastung.

Der Begriff „Kur“ erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Nach herrschender Lehre und Judikatur (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; UFS 06.04.2010, RV/0079-F/09; UFS 29.10.2012, RV/0934-W/12; UFS 11.10.2011, RV/0386-F/10; Jakom/Vock, EStG, 2017, § 34 Rz 90, Stichwort "Kuraufenthalt/Kurreise") ist dies nur bei einem kurgemäß geregelten Tagesablauf mit Behandlungen, die unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht stehen, gewährleistet. Eine dementsprechend geforderte Tagesgestaltung liegt in der Regel nur vor, wenn ein Kurprogramm absolviert wird, das jenem von den Kuranstalten der Krankenkassen angebotenen Kurprogrammen entspricht. In diesen Kuranstalten wird auf der Grundlage einer kurärztlichen Untersuchung ein speziell auf die krankheitsmäßigen Bedürfnisse des Patienten abgestimmter Behandlungsplan erstellt, der täglich mehrere Therapiestunden vorsieht und dessen Wirksamkeit während des Kuraufenthaltes durch laufende ärztliche Kontrolle überprüft wird. Nach Abschluss der Kur erfolgt eine ärztliche Schlussuntersuchung samt kurärztlichem Befund.

Darüber hinaus dauern die von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung bewilligten Kuren im Regelfall mindestens drei Wochen, weil andernfalls eine nachhaltige Wirkung der Behandlungen auf den Gesundheitszustand nicht gewährleistet ist. Die kurze Dauer von jeweils nur einer Woche spricht dafür, dass es sich bei einem Aufenthalt vorrangig um einen Erholungsaufenthalt handelt (UFS 12.11.2003, RV/0238-G/02, zu einem neuntägigen Aufenthalt in Montegrotto Terme/Italien; BFG 21.03.2016, RV/5100310/2014).

Im gegenständlichen Fall wurde zwar zu Beginn des Aufenthalts jeweils eine ärztliche Untersuchung durchgeführt und auch ein Therapieplan erstellt. Dieser Plan umfasste aber lediglich die zeitmäßige Lagerung der von der Ärztin des Bf's verordneten Therapien; weitere Anwendungen wurden, wie es bei einem üblichen kurmäßigen Verlauf typisch ist, vom Kurarzt nicht verschrieben. Schlussendlich wurde am Ende des Aufenthalts auch keine Schlussuntersuchung durchgeführt. Ein solcher Befund über die Schlussuntersuchung ist aber unbedingter Bestandteil einer typischen „Kur“. Dieser Befund über die Abschlussuntersuchung wird üblicherweise an den überweisenden Arzt übermittelt und dient als Grundlage für die weitere Behandlung (siehe auch UFS 12.11.2003, RV/0238-G/02). Die – wie vom Bf eingewendet – durch die kurze Aufenthaltsdauer bedingte anschließende Untersuchung durch die Hausärztin bzw. diverse Fachärzte konnte keinen Ersatz für diese Schlussuntersuchung bieten, zumal eine fundierte Heilbehandlung am Kurort eine Abschlussuntersuchung durch den verantwortlichen Kurarzt impliziert und eben gerade die Kürze der

beschwerdegegenständlichen Aufenthalte gegen das Vorliegen einer typischen Kur sprach.

In diesem Zusammenhang ist zum Einwand des Bf's, dass die über die verordneten Maßnahmen hinausgehende Nutzungsmöglichkeit der Kureinrichtung seiner Gesundheit zuträglich und insofern die Absolvierung der Therapien im Rahmen eines einwöchigen Aufenthalts in BadX sinnvoll gewesen sei, festzuhalten, dass dieser Umstand keineswegs in Abrede gestellt werden soll. Für die Annahme des Vorliegens einer Zwangsläufigkeit der entsprechenden als außergewöhnliche Belastung ist dies aber nach der eingangs erwähnten Rechtsprechung nicht ausreichend, da im Hinblick auf die schwierige Abgrenzung von Erholungsreise und unbedingt notwendigem Kuraufenthalt strenge Nachweiserfordernisse bezüglich der Zwangsläufigkeit bestehen (siehe hierzu auch VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120, wonach der Umstand, dass ein Aufenthalt am Kurort der Gesundheit förderlich ist, für die Anerkennung einer Zwangsläufigkeit der Kurreise im steuerlichen Sinne nicht ausreicht).

Im Ergebnis konnten sohin die vom Bf aus dem Titel der Kuraufenthalte in BadX beantragten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.

Dem Bf ist aber zuzustehen, dass ihm im Zusammenhang mit den von seiner Ärztin verschriebenen therapeutischen Maßnahmen Aufwendungen erwachsen sind. Die medizinische Notwendigkeit dieser Maßnahmen ergibt sich – wie vom steuerlichen Vertreter des Bf's in seinem Schreiben vom 16.11.2017 richtig eingewendet – schon allein aus der Übernahme der Behandlungskosten durch den Sozialversicherungsträger.

Wie oben angeführt, war die Absolvierung dieser Maßnahmen allerdings nicht im Rahmen eines Kurbetriebes mit Übernachtung zwangsläufig, sondern hätten diese auch im Rahmen ambulanter Betreuung an näher gelegenen Orten durchgeführt werden können. Diesfalls wären auf jeden Fall Fahrtkosten zu den einzelnen Therapiestunden angefallen und konnte jenem Teil der tatsächlichen Aufwendungen, der auch bei Inanspruchnahme ambulanter Therapiestunden in der näheren Umgebung jedenfalls erwachsen wäre, eine Zwangsläufigkeit nicht abgesprochen werden. Vom Finanzamt wurde dieser Anteil im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung mit den Fahrtkosten zur Physiotherapeutin des Bf's geschätzt. Diese Vorgangsweise erscheint grundsätzlich nachvollziehbar und geeignet, dem berechtigten Anspruch des Bf's zu entsprechen, eine Anerkennung jener Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu erwirken, die ihm durch die in Inanspruchnahme der verordneten Therapien zwangsläufig erwachsen waren. Allerdings war festzustellen, dass von der Physiotherapeutin nicht sämtliche der verordneten Therapien angeboten worden waren. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren wurden daher – basierend auf den Angaben des Bf's und auf Internetrecherchen sowie unter Zustimmung der belangten Behörde – diese Fahrtkosten mit insgesamt 841,68 € ermittelt. Diesbezüglich wird auf die oben unter dem Punkt "Beweiswürdigung" dargestellte Berechnung verwiesen. Ein Betrag in der dort ausgewiesenen Höhe war als Anteil an den tatsächlichen Aufwendungen als zwangsläufig erwachsen anzusehen und zusätzlich als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Die Aufwendungen für Massagen, Fangopackungen und Einzelheilgymnastik in Höhe von insgesamt 665,28 € waren jedenfalls als durch die Behinderung des Bf's bedingt zu erachten. Sie waren daher den Kosten der Heilbehandlung im Zusammenhang mit der Behinderung zuzuordnen und gemäß § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen iVm § 34 Abs. 6 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Bezüglich der Soleinhalatlon konnte aber - wie im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt - kein ausreichender Zusammenhang mit der Behinderung hergestellt werden, sodass die entsprechenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu qualifizieren waren (176,40 €).

Aufgrund obiger Erwägungen wurden die für das Jahr 2014 anzuerkennenden außergewöhnlichen Belastungen des Bf's folgendermaßen ermittelt:

Außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt:

Außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt laut Beschwerdevorentscheidung	2.944,45 €
- fiktive Fahrtkosten/Therapien lt. Beschwerdevorentscheidung	-443,52€
+ fiktive Fahrtkosten/Therapien lt. Erkenntnis	+665,28 €
Außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt lt. Erkenntnis	3.166,21 €

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt:

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt laut Beschwerdevorentscheidung (unstrittig)	497,30 €
+ Zusätzliche außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt lt. Erkenntnis (fiktive Fahrtkosten/Soleinhalatlon)	+176,40 €
Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt lt. Erkenntnis	673,70 €

IV) Zum Abspruch über die 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Die Frage, ob die Aufwendungen für einen Kuraufenthalt als zwangsläufig erwachsene Kosten der Heilbehandlung zu betrachten sind, ist jeweils im Einzelfall bezogen auf den konkret vorliegenden Sachverhalt zu beurteilen. Es lag sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 6. März 2018