

TE Vwgh Erkenntnis 2017/3/31 Ra 2015/13/0042

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.03.2017

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §34 Abs3;

VwGG §42 Abs2 Z1;

1. EStG 1988 § 34 heute
2. EStG 1988 § 34 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 34 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
4. EStG 1988 § 34 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 34 gültig von 28.10.2022 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
6. EStG 1988 § 34 gültig von 30.10.2019 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 34 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
9. EStG 1988 § 34 gültig von 15.12.2012 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. EStG 1988 § 34 gültig von 08.12.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
11. EStG 1988 § 34 gültig von 31.12.2010 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
12. EStG 1988 § 34 gültig von 16.06.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/2009
14. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.2009 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
15. EStG 1988 § 34 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. EStG 1988 § 34 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
17. EStG 1988 § 34 gültig von 27.06.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
18. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
19. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 31/1998
20. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
21. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 128/1997
22. EStG 1988 § 34 gültig von 10.01.1998 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
23. EStG 1988 § 34 gültig von 01.06.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
24. EStG 1988 § 34 gültig von 01.05.1996 bis 31.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
25. EStG 1988 § 34 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
26. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992

27. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1993 bis 31.12.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 44/1992
28. EStG 1988 § 34 gültig von 27.06.1992 bis 31.12.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
29. EStG 1988 § 34 gültig von 30.12.1989 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
30. EStG 1988 § 34 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
1. VwGG § 42 heute
2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Wimberger, BA, über die Revision der S in L, vertreten durch Mag. Marina Polly, Steuerberaterin in 1050 Wien, Krongasse 8/6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 5. Mai 2015, Zl. RV/7101685/2015, betreffend Einkommensteuer 2013 (Arbeitnehmerveranlagung), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.130,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die im Jahr 1945 geborene, seit 1963 querschnittgelähmte Revisionswerberin machte in ihrer Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2013 u.a. eine Ausgabe in der Höhe von EUR 676,-- für den Aufenthalt (EUR 546,--) und Massagen (EUR 130,--) in einem am Meer gelegenen Krankenhaus in Kroatien als außergewöhnliche Belastung geltend. Streitgegenständlich sind die vom Finanzamt und vom Bundesfinanzgericht nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannten Aufenthaltskosten (abzüglich eines Zuschusses des Behindertenverbandes von EUR 294,--) in der Höhe von EUR 546,--.

2 Aus den vorgelegten Akten geht dazu hervor, dass die Sozialversicherungsanstalt der Bauern in den Jahren 1973, 1974, 1977, 1981, 1983, 1985, 1987, 1988, 1990, 1993, 1996 und 2003 die Kosten von Aufenthalten der Revisionswerberin in offenbar demselben Krankenhaus übernommen hatte. In einem die Einkommensteuer für das Jahr 2011 betreffenden Verfahren, in dem die Bestätigung darüber vorgelegt wurde, unterlag die Revisionswerberin mit der Geltendmachung der ihr durch den Aufenthalt in dieser Einrichtung im Jahr 2011 entstandenen Kosten, weil sie, wie sie vorbrachte, von dem "Formalakt" einer ärztlichen Verordnung in diesem Jahr Abstand genommen hatte und ihr das Bundesfinanzgericht unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2002, 2000/15/0139, entgegen hielt, es sei "ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen". Schon das Finanzamt hatte auf dieses Erfordernis verwiesen.

3 Vor dem nunmehr strittigen Aufenthalt im Jahr 2013 holte die Revisionswerberin daher ein ärztliches Zeugnis eines Arztes für Allgemeinmedizin ein, das wie folgt lautete:

"Meine Patientin (...) leidet seit vielen Jahren unter den Auswirkungen einer Querschnittlähmung und ist somit an einen Rollstuhl gefesselt. - im Rahmen der Rehabilitation und vorallem als Prävention der daraus resultierenden Begleiterkrankungen der Muskulatur und des Skeletts - wird der Patientin ein jährlicher Kuraufenthalt mit intensiven, physiotherapeutischen Einheiten in einer spezialisierten Klinik wie z.b. von der AUVA empfohlenen orthopädischen Klinik (...) aus hausärztlicher Sicht ans Herz gelegt."

4 Im Verfahren über ihre Beschwerde gegen den das Streitjahr betreffenden Bescheid des Finanzamtes, mit dem die Aufenthaltskosten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden, erstattete die Revisionswerberin über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes u.a. ein Vorbringen über den täglichen Stundenplan des Therapieprogramms in dem kroatischen Krankenhaus. Sie legte auch eine Bestätigung des Ärztlichen Dienstes der

Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom Februar 2013 vor, wonach die nach ihrem "Arbeitsunfall notwendigen Behandlungen und Rehabilitationmaßnahmen auch regelmäßige, jährliche Aufenthalte" in dem kroatischen Krankenhaus beinhalteten und die "dort durchgeführten fachinternen, gynäkologischen, urologischen und neurologischen Untersuchungen, ergänzt durch dermatologische Konsiliarbefunde, psychologische Diagnostik (...) eine medizinisch notwendige Maßnahme in Folge" ihrer Querschnittslähmung seien. Leider sei aber "die Teilnahme durch den Veranstalter, die AUVA, kontingentiert, sodass wir nicht jährlich die entsprechende Einweisung nach (...) durchführen können".

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab, wobei es sich auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Kurreisen stützte und davon ausgehend die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses als "unerlässlich" bezeichnete. Einem ärztlichen "Gutachten" könne es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet würden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsse (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2002, 2000/15/0139).

6 Im vorliegenden Fall sei das vorgelegte Schreiben des Hausarztes nur als Vorschlag und nicht als ärztliche Verordnung des Aufenthaltes zu werten, und es liege - wie von der Revisionswerberin mit dem die Kontingentierung der Teilnahme betreffenden Schreiben dargelegt - "für das Jahr 2013" auch keine Bewilligung seitens der Sozialversicherungsanstalt vor. Im Hinblick auf die "strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes zu stellen sind", sei eine Berücksichtigung der Aufenthaltskosten als außergewöhnliche Belastung daher nicht möglich.

7 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für unzulässig, weil "die streitgegenständliche Rechtsfrage in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig gelöst" sei.

8 Dagegen richtet sich die vorliegende Revision, zu der das Finanzamt keine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

9 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10 Die Revision ist zulässig und begründet. Das Bundesfinanzgericht hat auf den Krankenhausaufenthalt der Revisionswerberin Maßstäbe aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes angelegt, deren Strenge sich darauf gründet, dass es um Aufwendungen geht, die ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden (vgl. unter Hinweis auf Judikatur des BFH das Erkenntnis vom 4. September 2014, 2012/15/0136). 10 Die Revision ist zulässig und begründet. Das Bundesfinanzgericht hat auf den Krankenhausaufenthalt der Revisionswerberin Maßstäbe aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes angelegt, deren Strenge sich darauf gründet, dass es um Aufwendungen geht, die ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden vergleiche , unter Hinweis auf Judikatur des BFH das Erkenntnis vom 4. September 2014, 2012/15/0136).

11 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 vor allem folgende Voraussetzungen erfüllen: 11 Gemäß Paragraph 34, Absatz eins, EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (Paragraph 2, Absatz 2,) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (Paragraph 18,) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss vor allem folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. "1.Ziffer eins

Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2)Sie muß außergewöhnlich sein (Absatz 2,).

2. 2.Ziffer 2

Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).Sie muß zwangsläufig erwachsen (Absatz 3,).

3. 3.Ziffer 3

Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4)."wesentlich beeinträchtigen (Absatz 4,)."

12 Die im vorliegenden Fall strittige Voraussetzung der Zwangsläufigkeit ist gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erfüllt, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Im

Streitfall wird eine aus tatsächlichen Gründen, nämlich infolge einer seit Jahrzehnten bestehenden Querschnittslähmung, eingetretene Belastung geltend gemacht.¹² Die im vorliegenden Fall strittige Voraussetzung der Zwangsläufigkeit ist gemäß Paragraph 34, Absatz 3, EStG 1988 erfüllt, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Im Streitfall wird eine aus tatsächlichen Gründen, nämlich infolge einer seit Jahrzehnten bestehenden Querschnittslähmung, eingetretene Belastung geltend gemacht.

13 Bei der Beurteilung der Frage, ob es der Revisionswerberin trotz ihrer Querschnittslähmung möglich gewesen wäre, sich dieser Belastung zu entziehen, hat sich das Bundesfinanzgericht auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gestützt, wonach bei Kurreisen an den Nachweis der Zwangsläufigkeit "wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen" strenge Anforderungen zu stellen sind. Im diesbezüglichen Erkenntnis vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, VwSlg 7588/F, verwies der Verwaltungsgerichtshof u.a. auf das zur vergleichbaren deutschen Rechtslage ergangene Urteil des BFH vom 12. Juni 1991, III R 102/89, BStBl II 1991, 763, in dem es u. a. hieß, zum Nachweis der Notwendigkeit einer solchen Reise sei es "regelmäßig" erforderlich, dass der Steuerpflichtige ein vor Antritt der Kur ausgestelltes amts- oder vertrauensärztliches Zeugnis vorlege. In dem vom Bundesfinanzgericht zitierten Erkenntnis vom 25. April 2002, 2000/15/0139, betonte dann auch der Verwaltungsgerichtshof dieses Erfordernis (vgl. danach etwa noch die Erkenntnisse vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0164, vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116, vom 24. September 2008, 2006/15/0120, vom 22. April 2009, 2007/15/0022, VwSlg 8433/F, und vom 4. September 2014, 2012/15/0136). In dem zuletzt genannten Erkenntnis - das unmittelbar keine Reise, sondern den Besuch eines Sportstudios betraf - knüpfte der Verwaltungsgerichtshof auf die schon dargestellte Weise auch noch einmal an Judikatur des BFH an. Er bezog sich dabei auf das Urteil vom 14. August 1997, III R 67/96, BStBl II 1997, 732, zur steuerlichen Berücksichtigung privater Aufwendungen, die "ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten". Die "Schwierigkeit der Beurteilung der medizinischen Indikation von Maßnahmen, die nicht ihrer Art nach eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen können", so

der BFH, erfordere eine ärztliche Begutachtung im Vorhinein.¹³ Bei der Beurteilung der Frage, ob es der Revisionswerberin trotz ihrer Querschnittslähmung möglich gewesen wäre, sich dieser Belastung zu entziehen, hat sich das Bundesfinanzgericht auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gestützt, wonach bei Kurreisen an den Nachweis der Zwangsläufigkeit "wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen" strenge Anforderungen zu stellen sind. Im diesbezüglichen Erkenntnis vom 22. Februar 2001, 98/15/0123, VwSlg 7588/F, verwies der Verwaltungsgerichtshof u.a. auf das zur vergleichbaren deutschen Rechtslage ergangene Urteil des BFH vom 12. Juni 1991, III R 102/89, BStBl II 1991, 763, in dem es u. a. hieß, zum Nachweis der Notwendigkeit einer solchen Reise sei es "regelmäßig" erforderlich, dass der Steuerpflichtige ein vor Antritt der Kur ausgestelltes amts- oder vertrauensärztliches Zeugnis vorlege. In dem vom Bundesfinanzgericht zitierten Erkenntnis vom 25. April 2002, 2000/15/0139, betonte dann auch der Verwaltungsgerichtshof dieses Erfordernis vergleiche , danach etwa noch die Erkenntnisse vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0164, vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116, vom 24. September 2008, 2006/15/0120, vom 22. April 2009, 2007/15/0022, VwSlg 8433/F, und vom 4. September 2014, 2012/15/0136). In dem zuletzt genannten Erkenntnis - das unmittelbar keine Reise, sondern den Besuch eines Sportstudios betraf - knüpfte der Verwaltungsgerichtshof auf die schon dargestellte Weise auch noch einmal an Judikatur des BFH an. Er bezog sich dabei auf das Urteil vom 14. August 1997, III R 67/96, BStBl II 1997, 732, zur steuerlichen Berücksichtigung privater Aufwendungen, die "ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten". Die "Schwierigkeit der Beurteilung der medizinischen Indikation von Maßnahmen, die nicht ihrer Art nach eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen können", so der BFH, erfordere eine ärztliche Begutachtung im Vorhinein.

14 Alle hier erwähnten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes betrafen - abgesehen von dem Erkenntnis zum insoweit aber gleich gelagerten Besuch eines Sportstudios - in diesem Sinn auch Aufenthalte in Hotels oder Privatquartieren.

15 Im vorliegenden Fall handelt es sich nach Unterlagen in den vorgelegten Akten um ein "Orthopaedic and Rehabilitation Hospital" für "handicapped patients". Die Revision spricht von einer "Spezialanstalt für die Rehabilitation Schwerversehrtter (Querschnittgelähmter und Amputierter)", und auch die im angefochtenen Erkenntnis

wiedergegebene Bestätigung des Hausarztes bezieht sich auf eine "spezialisierte Klinik".

16 Die Übertragung der oben angeführten Judikatur, die nicht zu Aufenthalt in Krankenanstalten erging, auf die Inanspruchnahme einer solchen Einrichtung durch eine querschnittgelähmte Patientin nimmt auf die Begründung der zitierten Judikatur mit besonderen Abgrenzungsschwierigkeiten nicht Bedacht und ist auch dann verfehlt, wenn ein wesentlicher Teil der in der Einrichtung angebotenen Maßnahmen darin besteht, dass die querschnittgelähmten Patienten unter Aufsicht in Meerwasser schwimmen.

17 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. 17 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

18 Der Ausspruch über den Aufwandsatz im Ausmaß des Begehrens gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. 18 Der Ausspruch über den Aufwandsatz im Ausmaß des Begehrens gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 31. März 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2015130042.L00

Im RIS seit

27.04.2017

Zuletzt aktualisiert am

04.07.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at