

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R als Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder über die Beschwerden des XY gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 3. August 2015 betreffend Einkommensteuer 2012, vom 8. Jänner 2016 betreffend Einkommensteuer 2013 und vom 2. Mai 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 in der Sitzung am 30. März 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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. Einkommensteuer 2012

1.1 Der zu 40% erwerbsgeminderte Beschwerdeführer bezieht neben einer inländischen Pension eine Altersrente aus der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung und eine Altersrente von einer liechtensteinischen Pensionskasse.

1.2 In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 hat der Beschwerdeführer wie auch schon in den Vorjahren ua. Aufwendungen in Höhe von 3.797,20 € für vier Kuraufenthalte in Bad B, Ungarn, als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Einer Beilage zur Einkommensteuererklärung zufolge entfallen davon 2.587,20 € auf Kilometergelder, 930,00 €

auf Aufenthaltskosten (Nächtigung mit Frühstück) und 280,00 € auf Badeeintritte (35 Eintritte à 8,00 €).

Zum Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen hat er folgende Unterlagen vorgelegt:

a) Vier wortgleiche Bestätigungen von Dr. F, datiert mit 2.3.2012, 11.6.2012, 5.10.2012 und 14.12.2012, lautend wie folgt:

"Diese Auflistungen der von mir vor Beginn der Badereise nach Bad B für meinen Patienten XY (SVNr.) angeordneten Badekuren entsprechen den Fakten und den medizinischen Erfordernissen bei meinem Patienten XY.

ÄRZTLICHE BESTÄTIGUNG

Seit über 20 Jahren besteht bei Herrn XY (SVNr.) die Diagnose chron. Cervical/Lumbalsyndrom.

Dieses Leiden wird seither auch aktiv behandelt. Aus der jahrzehntelangen Therapiedauer haben sich im akuten Fall Injektionen bewährt, die beste und langfristig wirksamste med. Maßnahme waren und sind periodische Badekuren in Bad B, welche sich in diesem Fall als einzig geeignetes Bad mit dessen speziellen Wasser erwiesen hat. Daher erfolgt diese Zuweisung zu diesem Zeitpunkt und für diese nach individuellem Erfordernis Badekur, die ich so verordnet habe."

b) Eine mit "Ärztliches Zeugnis über die Kuraufenthalte in Bad B für Herrn XY (SVNr.)" überschriebene Bestätigung von Dr. S in B vom 12. März 2013, lautend wie folgt (offensichtliche Rechtschreibfehler berichtigt):

"Ich, Dr. S, habe in der Zeit vom 01.01.2012 bis 31.12.2012 den Patienten XY bei den Kuren/Sitzbädern etc. therapeutisch beaufsichtigt und betreut.

Ich bestätige ausdrücklich, dass das durchgeführte Heilverfahren zur Linderung seiner Rheuma/Krankheit notwendig ist und dass der Patient alle kurplanmäßigen Behandlungen und Anordnungen erfüllt hat."

c) Eine Rechnung über "31 Nächtigungen mit Morgenessen im Jahr 2012" (pro Tag 30,00 €, insgesamt somit 930,00 €).

d) Diverse Zahlungsbelege

1.3 Das Finanzamt hat die geltend gemachten Kurkosten unter Hinweis auf das das Vorjahr betreffende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14. April 2014, RV/1100285/2013, im Einkommensteuerbescheid 2012 nicht berücksichtigt. Weiters wurde wiederum unter Verweis auf das angeführte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes darauf hingewiesen, dass

die Altersrente von der Pensionskasse mit einem Betrag von 15.366,50 CHF (12.557,87 €) als steuerpflichtig behandelt worden sei.

1.4 Dagegen hat der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 1. September 2015 Beschwerde erhoben. Hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Kurkosten halte er ausdrücklich fest, dass das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vom 14. April 2015 tatsachenwidrig behaupte, dass keine ärztlichen Anordnungen, die die Notwendigkeit des Kuraufenthaltes belegt hätten oder Bestätigungen, dass die Kuranwendungen unter ärztlicher Aufsicht und Kontrolle erfolgt seien, vorgelegen wären. Die Notwendigkeit des jeweiligen Kuraufenthaltes gehe aus den vorgelegten ärztlichen Bestätigungen von Dr. F klar hervor. Dass die Kuraufwendungen unter ärztlicher Aufsicht und Kontrolle erfolgt seien, gehe ebenso eindeutig aus der Bestätigung des dortigen Kurarztes Dr. S hervor. Dass die Kurkosten trotzdem nicht anerkannt würden, sei nicht nachvollziehbar und unbegründet.

Die Rente von der liechtensteinischen Pensionskasse sei mit einem Betrag von 15.366,50 CHF als steuerpflichtig behandelt worden, richtig sei jedoch ein Betrag von 15.139,00 CHF. Dieser ergebe sich aus dem Gesamtbetrag in Höhe von 16.049,00 CHF abzüglich des steuerfreien Anteils für die Jahre 1985 bis 1989 in Höhe von 910,00 CHF. Zudem fehle die Aufwertung (47,4%) dieses steuerfreien Betrages, da diese Rente mehr als 16 Jahre liegen geblieben sei.

1.5 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7. Oktober 2015 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich der Kurkosten hielt das Finanzamt unter Bezugnahme auf die die Jahre 2004 bis 2011 betreffenden Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates (2004 bis 2010), des Bundesfinanzgerichtes (2011) sowie des Verwaltungsgerichtshofes (2004) und nach Auseinandersetzung mit den vorgelegten Bestätigungen fest, dass die Aufenthalte in Bad B in Betrachtung aller Umstände nicht den Gesamtcharakter einer Kur aufwiesen.

Hinsichtlich der Besteuerung der liechtensteinischen Altersrente habe bereits das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 15. April 2015, RV/1100285/2013, festgehalten, dass derartige Bezüge, die den vorobligatorischen Teil betreffen, mit 25% zu erfassen seien. Auch in Bezug auf das Begehren, den vorobligatorischen Teil der Rente (910,00 CHF) aufzuwerten, sei auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu verweisen, wonach es sich dabei um einen bereits valorisierten Betrag handle.

1.6 Mit Schreiben vom 4. November 2015 hat der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt. Weiters hat er die Ladung und Anhörung von Dr. F als Auskunftsperson zu seinen Bestätigungen und vor allem dazu, dass die Kuren in Bad B nach den aktuellen medizinischen Erkenntnissen die einzig erfolgversprechende Behandlungsmethode seines Leidens sei, beantragt.

Den Antrag betreffend die Aufwertung des vorobligatorischen Teils der Rente von der

liechtensteinischen Pensionskasse halte er aufrecht. Er habe vier Jahre (1985 bis 1989) vorobligatorische Beiträge und sechzehn Jahre (1989 bis 2005) obligatorische Beiträge eingezahlt. Vom Gesamtbetrag (16.049,00 CHF) sei der steuerfreie Anteil von 3.209,80 CHF (1/5 bzw. vier Jahre von 20 Jahren) abzuziehen, der Restbetrag von 12.849,00 CHF zuzüglich 25% von 3.029,00 CHF sei zu 4/5 steuerpflichtig. Die Berechnung werde auch von Kennern der Materie so durchgeführt.

Das dem Vorlageantrag angeschlossene ärztliche Attest von Dr. F vom 27. September 2005 hat folgenden Inhalt:

"Diagnosen

Rheumatisches Halswirbel- und Lendenwirbelsäulensyndrom rez. Exacerbationen 5 bis 10 mal pro Jahr

Wegen eines Rheumaleidens wurde Herr XY seit Jahrzehnten von meinem Vater behandelt und nunmehr seit 21 Jahren von mir. In dieser Zeit hat sich eine lange Erfahrung bezüglich der Wirksamkeit diverser Therapieoptionen ergeben. Nachdem Herr XY selbst schon sehr Vieles versucht hat, um Linderung seiner Beschwerden zu erfahren und auch im Laufe der Jahrzehnte ohne wesentlichen Erfolg diverse Medikamente versucht hat, hat sich als beste Behandlung das kalzium- und natriumhältige Wasser in Bad B herausgestellt. Durch den verblüffenden Heilerfolg in diesem Bad war es dem Patienten auch möglich, ohne Krankenstand, ohne Krankenhaus und ohne die sonst übliche Basismedikation bis zum heutigen Tag (65 Jahre) voll in seinem Beruf zu arbeiten.

Im Konkreten: Bei Verschlechterung der Beschwerden kommt Herr XY in meine Praxis, wo über die Dauer des Kuraufenthaltes zwischen 4 und 14 Tagen entschieden wird, der Tagesablauf in B ist streng geregelt, wie aus dem Berufungsschreiben hervorgeht.

Nach Rückkehr aus Ungarn meldet sich Herr XY bei mir zurück, wobei er regelmäßig über einen sehr guten Kurerfolg berichtet. Somit sind alle formalen Voraussetzungen für einen Kuraufenthalt erfüllt. Die Abgrenzung gegenüber einer der Gesundheit dienenden Erholungsreise ist bei einer Fahrstrecke von 1.500 Km, die der Patient regelmäßig zurücklegen muß, relativ einfach, bzw. wurde auch von mir in Frage gestellt, denn für 4 Tage diese Reises Strapaze auf sich zu nehmen, ist der Erholung sicher abträglich. Letztendlich ist aber die Schmerzwirkung des Wassers in B wichtiger wie die Reises Strapaze, sodaß sich auch für die Zukunft das oben beschriebene Procedere ergeben wird. Jedenfalls habe weder ich als Hausarzt noch sonst ein Facharzt eine bessere und günstigere Behandlungsmöglichkeit anzubieten."

1.7 Mit Schreiben vom 7. Jänner 2016 hat der Beschwerdeführer mitgeteilt, dass die Bezeichnung "Erholungsreise" in der Beschwerdevorlage des Finanzamtes eine unrichtige und

schikanöse Behauptung sei, die er zurückweise und verwies auf die angeschlossene Beantwortung eines Ergänzungsersuchens vom 23. November 2015 betreffend Einkommensteuer 2013, woraus ersichtlich sei, wie die Kuraufenthalte in Bad B abliefen.

1.8 In einem weiterem Schreiben vom 8. Februar 2016 beantragte der Beschwerdeführer aufgrund der von der Abgabenbehörde nur zu seinen Ungunsten ausgelegten kurärztlichen Bestätigung, Dr. S im Rahmen der Amtshilfe von der ungarischen Steuerbehörde als Auskunftsperson und zum Nachweis, dass die gegenständlichen Kuren unter seiner Betreuung und bei geregelter Tagesablauf erfolgt seien, einzuvernehmen.

1.9 Mit Schriftsatz vom 14. Juli 2016 übermittelte der Beschwerdeführer eine Bestätigung der liechtensteinischen Pensionskasse betreffend das Zustandekommen des jährlichen Rentenbetrages von 910,00 CHF aus vorobligatorischem Altersguthaben samt Beilagen (Guthabensberechnung, Kontoauszug über die betriebliche Altersvorsorge).

1.10 Auf entsprechenden Vorhalt des Bundesfinanzgerichts hat das Finanzamt mit Schreiben vom 29. Juli 2016 mitgeteilt, dass die Bestätigung der liechtensteinischen Pensionskasse nichts am Standpunkt des Finanzamtes ändere, vielmehr werde damit bestätigt, dass der strittige Rentenbetrag von 910,00 CHF bereits aufgezinster worden sei.

1.11 Mit Schreiben vom 11. August 2016 hat das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer das Schreiben des Finanzamtes zur Kenntnis übermittelt.

2. Einkommensteuer 2013

2.1 In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 hat der Beschwerdeführer wiederum Aufwendungen in Höhe von 3.825,20 € für vier Kuraufenthalte in Bad B als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Den auf vorobligatorische Beiträge entfallenden Anteil an der Rente von der liechtensteinischen Pensionskasse hat er in einer Beilage mit einem Betrag von 1.341,34 € und den sich demzufolge ergebenden steuerpflichtigen Betrag mit 11.767,55 € ermittelt.

2.2 Auf Vorhalt des Finanzamtes vom 11. September 2015 betreffend den Nachweis der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen hat er neben einer Auflistung, wonach von dem als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Betrag (3.825,20 €) 2.587,20 € auf Kilometergelder, 990,00 € auf Aufenthaltskosten (Nächtigung mit Frühstück) und 248,00 € auf Badeeintritte (31 Eintritte à 8,00 €) entfallen, und verschiedenen Belegen (Rechnung Unterkunft, Eintritte) wiederum eine Bestätigung von Dr. S vom 21. März 2014 sowie vier wortgleiche Bestätigungen von Dr. F vom 6. März 2013 (betreffend Badekur vom 8. bis 18. März 2013), 20. Juni 2013 (betreffend Badekur vom 21. bis 29. Juni 2013), 1. August 2013 (betreffend Badekur vom 3. bis 11. August 2013) und vom 8. Oktober 2013

(betreffend Badekur vom 12. bis 20. Oktober 2013) vorgelegt. Inhaltlich entsprechen die Bestätigungen jenen betreffend das Jahr 2012.

2.3 Mit Vorhalt vom 27. Oktober 2015 hat das Finanzamt den Beschwerdeführer ersucht, Bestätigungen, aus welchen hervorgehe, zu welchen Zeitpunkten welche Heilverfahren von welchen Behandlungspersonen durchgeführt worden seien, sowie Kurpläne, aus welchen die kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung hervorgehe, vorzulegen und bekannt zu geben, welche kurplanmäßigen Behandlungen und Anordnungen es gegeben habe, und unter Vorlage einer ärztlichen Bestätigung zu erläutern, welche Stellung diese Heilverfahren in der Schulmedizin hätten.

2.4 Dazu hat der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 23. November 2015 unter Anschluss einer Stellungnahme seines Hausarztes Dr. F vom 23. November 2015 wie folgt Stellung genommen:

"Zunächst möchte ich festhalten, und das ist auch dem Finanzamt aus dem Steuerakt ersichtlich, dass meine Kuren in Bad B ausschließlich in der Anwendung des Kurmittels Thermalwasser bestehen. Diese besteht im Wesentlichen darin, dass ich mich ins Hallen-Thermalwasserbecken begeben und mich darin praktisch ganztägig aufhalte und das Thermalwasser auf meinen Körper mittels Sitzbädern einwirken lasse. Diese Wasserkur beginne ich ca. um 8.45 Uhr und bleibe bis ca. 16 Uhr im Wasser. Hierbei wechsle ich die 4 Wasserbecken, in welchen das Wasser zwischen 30 und 39 Grad Celsius hat. Diese Anwendung mache ich auf Anordnung und Aufsicht des dortigen Kurarztes, welcher zwar nicht deutsch spricht, aber dessen deutschsprechende Mitarbeiterin seine Anordnungen mir gegenüber übersetzt. Vor Kurantritt melde ich mich beim Kurarzt Dr. S an und am Kurende erfolgt dasselbe Procedere, wobei ich ihm über den Kurerfolg berichte. Dieser Kurablauf ist bei allen 4 Kurzeiträumen 2013, nämlich 08.03. - 18.03., 21.06. - 29.06., 03.08. - 11.08. und 12.10. - 20.10., derselbe gewesen und ich konnte jedes Mal eine sofortige und wesentliche Besserung meines Rheumaleidens erfahren und genießen.

Eine eigene Behandlungsperson ist bei dieser Badekur selbstredend nicht vorgesehen und auch nicht nötig. Hinsichtlich einer hiezu vorzulegenden Bestätigung darf ich auf jene schon vorgelegte Dris. S vom 21.03.2014 verweisen. Daraus ergeben sich auch die oben angegebenen kurplanmäßigen Behandlungen und Anordnungen. Da der Kurbedarf, wie oben dargelegt, einfach in der Einwirkung des Thermalwassers auf meinen Körper in Form von Sitzbädern besteht und diese Anwendung tagtäglich in der gleichen Art und Weise erfolgt, erhielt ich aus allgemein verständlichen Gründen keinen ärztlichen Kurplan, in welchem die Tagesgestaltung hätte geregelt sein müssen. Die Freizeit gestalte ich in der Früh im Einnehmen des Frühstücks und nach der täglichen Kuranwendung im Einnehmen des Abendessens mit einem Spaziergang, da ich von der Badekur müde war, mit anschließender Nachtruhe, die ich fallweise schon um 19 Uhr angetreten habe. Gleichzeitig muss ich

ordnungshalber mitteilen, dass der hier genannte Kurarzt Dr. S im Frühjahr 2015 in den Ruhestand getreten ist."

Die dem Schreiben angeschlossene Stellungnahme von Dr. F vom 17. November 2015 lautet wie folgt:

"In der Schulmedizin und im gesetzlichen österreichischen Gesundheitswesen hat die Kurmedizin seit Jahrzehnten einen fixen und anerkannten Platz.

Wesentlicher Bestandteil der Kurmedizin ist der Kurort mit dem dortigen, spezifischen Kurmittel.

Im Falle des Herrn XY findet er in Bad B mit dem dortigen Kurmittel "Thermalwasser" die optimale Voraussetzung.

Nachdem andere Kurmittel in seinem Fall keine so günstige Wirkung erzielen konnten, ist folglich dieses Thermalwasser schulmedizinisch/empirisch das einzig Richtige."

2.5 Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 8. Jänner 2016 fanden die Kurkosten unter Hinweis auf die Beschwerdeerledigungen der Vorjahre sowie das Fehlen eines Nachweises über eine unter ärztlicher Aufsicht erfolgte Kur keine Anerkennung. Die Altersrente von der Pensionskasse wurde mit einem Betrag von 15.366,50 CHF (12.294,69 €) als steuerpflichtig behandelt.

2.6 In der dagegen mit Schriftsatz vom 2. März 2016 erhobenen Beschwerde hat der Beschwerdeführer über das bisher bereits Vorgebrachte zusammengefasst eingewendet, die Begründung, es sei kein Nachweis erbracht worden, dass die Kur unter ärztlicher Aufsicht erfolgt wäre, sei tatsachenwidrig; alle seine Fahrten nach Bad B seien ärztlich verordnet bzw. ärztlich begleitet worden. Er reise einzig und allein deshalb nach Bad B, weil er durch die ärztlich verschriebene und überwachte dortige Thermalwasseranwendung die erfolgversprechendste Linderung seines Leidens erfahre. Einen anderen Reisegrund gebe es nicht, sodass seine Reisen nach Bad B den klaren Gesamtcharakter einer Kurreise hätten und nicht den einer Erholungsreise.

Hinsichtlich der Rente von der liechtensteinischen Pensionskasse beantragte er wiederum die Ermittlung des auf den vorobligatorischen Zeitraum entfallenden Anteils nach der bereits im Vorjahr dargestellten Methode und den sich solcherart ergebenden steuerpflichtigen Anteil mit 10.433,11 € zu berücksichtigen.

Weiters beantragte er die Berücksichtigung einer Geldspende an das Bundesdenkmalamt (200,00 €) sowie des Jahresbeitrages an den Krankenpflegeverein (32,00 €) als Sonderausgaben.

2.7 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7. März 2016 hat das Finanzamt die Beschwerde zurückgewiesen. Der Erstbescheid sei mit Rückscheinbrief (Rsb) versandt worden. Nachdem

der Zustellversuch erfolglos geblieben sei, sei die Briefsendung am 13. Jänner 2016 beim Postamt hinterlegt worden. Die Rechtsmittelfrist habe damit am 15. Februar 2016 (der 13. Februar 2016 sei ein Samstag gewesen) geendet, die Beschwerde vom 2. März 2016 sei somit als verspätet zurückzuweisen gewesen.

2.8 Im dagegen erhobenen Vorlageantrag vom 5. April 2016 hat der Beschwerdeführer zusammengefasst vorgebracht, dass er am 8. Jänner 2016 ins Ausland verreist und am 5. Februar 2016 wieder an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei. In dieser Zeit sei er ununterbrochen ortsabwesend gewesen. Dies habe er mit Eingabe vom 7. Jänner 2016 wegen der betreffend Einkommensteuer 2012 beantragten mündlichen Verhandlung auch dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt. Der erfolglose Zustellversuch sei somit Folge der Ortsabwesenheit gewesen. Da die Briefsendung vom Postamt nach Ablauf der Frist wieder an das Finanzamt zurückgestellt worden sei, habe er sie am 6. Februar 2016 nicht mehr beheben können. Am darauffolgenden Montag, dem 8. Februar 2016, habe er sich beim Finanzamt telefonisch erkundigt und um Zustellung des Bescheides ersucht. Am 10. Februar 2016 sei ihm der Bescheid zugestellt worden.

2.9 Im Vorlagebericht vom 19. Juli 2016 hat das Finanzamt dazu mitgeteilt, dass die Beschwerde als rechtzeitig eingebracht gelte, da die Ortsabwesenheit des Steuerpflichtigen als erwiesen angenommen werden könne und der Bescheid zum Zeitpunkt seiner Rückkehr zur Abgabenstelle nicht mehr zur Abholung beim Postamt aufgelegt sei. Somit habe die Rechtsmittelfrist erst mit der neuerlichen Zustellung am 10. Februar 2016 begonnen, weshalb die Beschwerde vom 2. März 2016 als rechtzeitig eingebracht gelte.

3. Einkommensteuer 2014

3.1 In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 hat der Beschwerdeführer Ausgaben für Medikamente in Höhe von 135,00 € (KZ 476) und wiederum Aufwendungen in Höhe von 3.803,20 € für Kuraufenthalte in Bad B als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Den steuerpflichtigen Teil der Rente von der liechtensteinischen Pensionskasse hat er mittels Vergleichsrechnung mit 13.039,81 CHF (10.574,86 €) ermittelt.

3.2 Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 2. Mai 2016 fanden die Kurkosten unter Hinweis auf die über die Vorjahre absprechenden Entscheidungen sowie das Fehlen der Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende Kur (zB mangelnde kurmäßige Tages- und Freizeitgestaltung) wiederum keine Anerkennung. Die Altersrente von der Pensionskasse wurde mit einem Betrag von 15.366,50 CHF (12.461,72 €) als steuerpflichtig behandelt.

3.3 Mit Schreiben vom 14. Mai 2016 hat der Beschwerdeführer unter Hinweis darauf, dass er unter der KZ 476 einen Betrag von 135,00 € als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend gemacht habe und das Finanzamt diesem

Antrag ohne Begründung nicht vollinhaltlich entsprochen habe, um Übermittlung der fehlenden Begründung ersucht.

3.4 Das Finanzamt hat den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 2. Mai 2016 gemäß § 299 BAO aufgehoben und im neuen "Einkommensteuerbescheid 2014" vom 18. Mai 2016 den Freibetrag wegen eigener Behinderung (99,00 €) sowie die Ausgaben für Medikamente (135,00 €) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, das Vorliegen einer Behinderung sei in der Steuererklärung nicht angegeben worden, die dadurch bewirkte Unrichtigkeit sei damit beseitigt. Die Bescheide wurden dem Beschwerdeführer elektronisch in die DataBox übermittelt.

3.5 Mit Schreiben vom 15. Juni 2016 hat der Beschwerdeführer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 2. Mai 2016 erhoben. Der Bescheid sei ihm am 4. Mai 2016 zugestellt worden, am 14. Mai 2016 habe er einen Antrag auf Mitteilung der teilweise fehlenden Begründung (Postaufgabe am 14. Mai 2016) gestellt. Dadurch sei die Beschwerdefrist ab diesem Tag gehemmt gewesen. Eine Begründung sei ihm nie zugestellt worden. Vielmehr habe er am 30. Mai 2016 vom Finanzamt ohne irgendeine Verständigung einen Betrag von 101,00 € erhalten. Am darauffolgenden Dienstag, dem 31. Mai 2016, habe er sich telefonisch beim Finanzamt erkundigt und die Auskunft erhalten, dass ein Berichtigungsbescheid ergangen sei. Er habe um dessen Zustellung ersucht und am 2. Juni 2016 den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 18. Mai 2016 mit der wahrheitswidrigen Begründung, er hätte in der Steuererklärung keine Angabe über seine 40%ige Behinderung gemacht, erhalten. Ein Bescheid sei nicht die von ihm beantragte Mitteilung. Es sei auch nirgends angeführt, auf welcher Rechtsgrundlage dieser Bescheid erlassen worden sei, er gehe aber davon aus, dass die Hemmung der Beschwerdefrist am 2. Juni 2016 geendet habe.

Bezüglich der Pensionskassenrente sei anzumerken, dass der jährliche Rentenbetrag von 910,00 CHF zwar aufgezinst sein dürfte, aber nicht aufgewertet worden sei und der steuerpflichtige Teil von umgerechnet 12.461,72 € um die fehlende Aufwertung zu hoch und somit unrichtig sei.

Hinsichtlich der Kurkosten führte er neuerlich aus, dass der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit seiner Krankheit stehe, dieser aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig sei und grundsätzlich unter kurärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge. Es möge berücksichtigt werden, dass es sich ausschließlich um eine Therapie mittels des am besten geeigneten Thermalwassers handle. Die kurärztliche Begleitung und Aufsicht sei therapiebezogen (Verweilen im Thermalwasser) zu sehen. Die beigebrachten Bestätigungen des Kurarztes in Bad B seien daher unter Bedachtnahme auf diese Wassertherapie zu würdigen und nach seiner Überzeugung und

jener des Kurarztes für die Anerkennung der Kurtherapie ausreichend aussagekräftig und auch glaubwürdig nachvollziehbar.

3.6 Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. Juli 2016 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

3.7 Im Vorlageantrag vom 24. August 2016 hat der Beschwerdeführer eingewendet, aus der Bestätigung der Pensionskasse vom 15. Juni 2016 sei zu entnehmen, dass die Bemessungsgrundlage für den Rentenbetrag von 910,00 CHF nur aufgezinst und nicht aufgewertet worden sei. Aufzinsung und Aufwertung seien zwei völlig eigenständige Berechnungsverfahren, das Bundesfinanzgericht werde sich damit auseinandersetzen müssen.

Bezüglich der Kuraufenthalte sei zu ergänzen, dass nicht nur die beteiligten Kurärzte in Bad B, sondern auch mit dieser steuerrechtlichen Materie befasste Freiberufler und staatliche Einrichtungen die vorgelegten kurärztlichen Bestätigungen als hinreichend und vollständig erachten würden.

3.8 Mit Schreiben vom 10. Februar 2017 hat das Finanzamt gemäß § 265 Abs. 6 BAO mitgeteilt, dass Umstände hervorgekommen seien, aus denen zu schließen sei, dass die Bescheide vom 18. Mai 2016 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2014 und Einkommensteuer 2014 als nicht bekanntgegeben (nicht zugestellt iSd § 97 BAO) anzusehen seien. Die Abgabenbehörde sei bei Erlassung der Bescheide vom 18. Mai 2016 davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer Teilnehmer von FinanzOnline sei und habe ihm die besagten Bescheide in die DataBox zugestellt. Nachträglich sei nun hervorgekommen, dass der Beschwerdeführer nicht Teilnehmer von FinanzOnline gewesen sei. Eine Anmeldung zu FinanzOnline, wie in § 3 der FinanzOnline-Verordnung 2006 vorgesehen, sei tatsächlich nicht erfolgt; folglich hätte eine Zustellung nach den §§ 5a und 5b leg. cit. nicht erfolgen können. Die Umstände, warum die Abgabenbehörde ursprünglich von einer Anmeldung und weiters von einer Teilnahme an FinanzOnline ausgegangen sei und die betroffenen Nichtbescheide (mangels gültiger Zustellung) in die DataBox gestellt worden seien, erhellten sich aus den Eingaben des Beschwerdeführers an die Steuer- und Zollkoordination West und an die Volksanwaltschaft bzw. den damit verbundenen Erledigungen. Die mit elektronischer Bescheidausfertigung (Datum 18.5.2016) ausgelöste Buchung auf dem Abgabekonto (Gutschrift von 101,00 €) finde mangels Bescheid keine Grundlage. Mit der beabsichtigten Maßnahme nach § 299 BAO habe die Abgabenbehörde die vom Beschwerdeführer in seinem Antrag auf Mitteilung der fehlenden Bescheidbegründung aufgezeigte, dem Bescheid vom 2. Mai 2016 anhaftende Rechtswidrigkeit beheben wollen. Wie sich nun herausgestellt habe, sei dies nicht gelungen. Die Abgabenbehörde beantrage daher, diese Rechtswidrigkeit im Rahmen der Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht zu beseitigen. Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass die Beschwerde vom 15. Juni 2016 aufgrund des Antrages vom 14. Mai

2016 auf Mitteilung der dem Bescheid fehlenden Begründung, der nach § 245 Abs. 2 BAO eine Hemmung der Beschwerdefrist nach sich gezogen habe, innerhalb der (dadurch) offenen Rechtsmittelfrist eingebracht worden sei.

4. Im Zuge der am 30. März 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung hat der Beschwerdeführer zusammengefasst vorgebracht (im Einzelnen wird auf die über den Verlauf der mündlichen Verhandlung erstellte Niederschrift verwiesen), dass er seit 2008 die Bestätigung vom Kurarzt beibringe und in Ungarn, wie vom Verwaltungsgerichtshof gefordert, unter ärztlicher Aufsicht stehe. Er gehe zuerst zum Kurarzt, bekomme meistens nach acht bis neun Tagen einen Zwischentermin und am Schluss gehe er noch einmal zum Arzt, von dem er dann die Bestätigung bekomme. Früher habe es Monate gegeben, in denen er bis zu zwölf Spritzen bekommen habe. Seit er regelmäßig viermal jährlich nach Ungarn fahre, benötige er solche Spritzen nur mehr fallweise, wenn er akute Schmerzen habe und nicht nach Ungarn fahren könne. Hin und wieder werde er dabei auch von seiner Gattin begleitet. Die Thermalbäder seien öffentlich zugänglich und könnten mit der normalen Eintrittskarte genutzt werden. Dr. S habe in Bad B eine eigene Ordination, wo er ihn auch aufgesucht habe; im Thermalbad sei er seines Wissens nach nicht angestellt gewesen. Den dortigen Kurarzt habe er in der Halle aber auch erst einmal gesehen. Über die Untersuchungen von Dr. F und Dr. S seien ihm keine Atteste oder Befunde ausgehändigt worden. Dr. F suche er jeweils zwei bis drei Tage vor der Fahrt nach Ungarn auf. Er habe sowohl bei Dr. F als auch bei Dr. S jeweils die e-Card vorgelegt, die Abrechnung sei über seine Sozialversicherung erfolgt, selbst habe er nichts bezahlen müssen. Er könne nicht verstehen, was das Finanzamt noch wolle, er habe alles ordnungsgemäß gemacht, wie es der Verwaltungsgerichtshof gefordert habe.

Bezüglich der Besteuerung der Pensionskassenrente gab der Beschwerdeführer an, dass der Betrag von 910,00 CHF nur in etwa einem Sechzehntel der gesamten Rente entspreche, der vorobligatorische Beitragszeitraum aber ein Viertel bzw. ein Fünftel des gesamten Beitragszeitraumes ausmache. Die 910,00 CHF seien daher zu wenig; dies sei ihm auch von der Geschäftsführerin der Pensionskasse und von einem Mitarbeiter des Amtes der Vorarlberger Landesregierung bestätigt worden. Er habe deshalb zuerst die Aufwertung mit 47,4% beantragt und in der Folge die Vergleichsrechnung angestellt, dh. den vorobligatorischen Zeitraum ins Verhältnis zum Gesamtzeitraum der Beitragszahlungen gesetzt.

Ergänzend hat der Beschwerdeführer einen weiteren Spendenbeleg über 200,00 € vorgelegt, bezüglich der Zahlung an den Krankenpflegeverein gab er an, dass es sich um den jährlichen Mitgliedsbeitrag handle.

Das Finanzamt wies darauf hin, dass der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung von Kurkosten strenge Anforderungen stelle; ua. müsse die Kur unter ärztlicher

Aufsicht erfolgen. So wie der Beschwerdeführer den Sachverhalt schildere, seien diese strengen Anforderungen aber nicht erfüllt. Bezüglich der Pensionskassenrente sei darauf hinzuweisen, dass aus der vorgelegten Bestätigung der Pensionskasse eindeutig hervorgehe, wie der Betrag von 910,00 CHF errechnet worden sei. Wenn im Nachhinein gesagt werde, das sei zu wenig, sei das nicht nachvollziehbar. Gegen die Berücksichtigung der zusätzlich geltend gemachten Spende im Jahr 2013, der Medikamentenkosten im Jahr 2014 und des vom Beschwerdeführer beantragten Behindertenfreibetrages bestünden keine Bedenken.

II. Sachverhalt, Beweismittel und Beweiswürdigung

1. Thermalbäder Bad B

Der laut Bestätigung mit einem Grad von 40% behinderte Beschwerdeführer leidet an einem chronischen Cervical/Lumbalsyndrom (siehe Bestätigungen von Dr. F). Zur Linderung seines Leidens besucht er mehrmals jährlich das Thermalbad in Bad B. Vor Beginn der Reisen nach Bad B hat er jeweils seinen Hausarzt aufgesucht, der ihm betreffend das Jahr 2012 für jeden Aufenthalt eine Bestätigung, wie sie oben wiedergegeben wurde, ausgestellt hat. In den für das Jahr 2013 ausgestellten Bestätigungen wurde auch der jeweilige Zeitraum der verordneten Badekur angeführt. Gleichlautende Bestätigungen sind nach Angabe des Beschwerdeführers für das Jahr 2014 ausgestellt worden, die vom Finanzamt aber nicht angefordert worden sind. In den Streitjahren fuhr er jährlich viermal mit dem privaten PKW, teilweise begleitet von seiner Gattin, nach Ungarn, wo er jeweils bei derselben (privaten) Unterkunftgeberin nächtigte. Zu Beginn und am Ende des Aufenthaltes suchte er in B einen Arzt auf (fallweise gab es nach Angabe des Beschwerdeführers nach acht bis neun Tagen einen weiteren Termin), der ihm im Nachhinein die eingangs wiedergegebene Bestätigung für das Jahr 2012 ausgestellt hat (die Bestätigung für das Jahr 2013 ist im Wesentlichen gleichlautend, auch die für das Jahr 2014 ausgestellte, nicht aktenkundige Bestätigung ist nach Angabe des Beschwerdeführers gleichlautend). Atteste oder Befunde über die Ergebnisse der durchgeführten Untersuchungen wurden dem Beschwerdeführer nicht ausgehändigt. Im Bad B hat er jeweils Tageseintrittskarten gekauft und von ca. 08:45 Uhr bis ca. 16:00 Uhr Sitzbäder in den vier zwischen 30 und 39 Grad warmen Thermalwasserbecken genommen. Anzahl und Dauer der Bäder hat er dabei selbst bestimmt, es gab keinen auf ihn abgestimmten, im Vorhinein festgelegten Therapieplan und auch keine kurmäßige Aufsicht oder Kontrollen während des Aufenthaltes (zur Begründung siehe unten III.2.). Abgesehen von den Sitzbädern im Thermalwasser hat er keine Therapien gemacht.

Dieser Ablauf ergibt sich vor allem aus dem Schreiben des Beschwerdeführers vom 23. November 2015 sowie den Ausführungen im Zuge der mündlichen Verhandlung am 30. März 2017 bzw. seinen Angaben in den mündlichen Verhandlungen betreffend die Einkommensteuerverfahren der Jahre 2010 (vgl. UFS 5.4.2013, RV/0073-F/12) bzw. 2011 (vgl.

BFG 14.4.2015, RV/1100285/2013).

2. Pensionskassenrente

Der Beschwerdeführer bezieht von einer liechtensteinischen Pensionskasse eine jährlich gleichbleibende Rente in Höhe von 16.049,00 CHF, wovon der vom Beschwerdeführer vorgelegten Bestätigung der liechtensteinischen Pensionskasse vom 15. Juni 2016 samt angeschlossenen Beilagen (Ermittlung des Altersguthabens mit entsprechender jährlicher Verzinsung; Kontoauszug über die betriebliche Altersvorsorge) zufolge 910,00 CHF jährlich auf vorobligatorische Beitragszahlungen entfallen. Demnach hat der auf vorobligatorische Beitragszahlungen (1985 bis 1988) entfallende Anteil am Altersguthaben per 31. Dezember 1988 6.528,15 CHF betragen. Dieser Betrag wurde bis zum 31. Jänner 2005 (Erreichen des Rentenalters von 64 Jahren) mit den aus der Beilage hervorgehenden Zinssätzen aufgezinnt, sodass sich ein Altersguthaben von 12.998,45 CHF ergab, aus dem wiederum mittels des zum damaligen Zeitpunkt gültigen Umwandlungssatzes von 7% der Rentenbetrag von 910,00 CHF jährlich ermittelt wurde.

Diesen auf vorobligatorische Beiträge entfallenden Anteil der Rente hat das Finanzamt in den Streitjahren jeweils mit 25% (227,50 CHF) erfasst und den sich solcherart ergebenden steuerpflichtigen Betrag (15.366,50 CHF) mit dem in den Streitjahren jeweils geltenden Kurswert in Euro umgerechnet.

III. Rechtliche Würdigung

1. Rechtzeitigkeit der Beschwerden

a) Einkommensteuer 2013

Gemäß § 17 Abs. 1 des Zustellgesetzes (ZustG) ist ein Dokument, das an der Abgabestelle nicht zugestellt werden kann, im Regelfall in der zuständigen Geschäftsstelle des Zustelldienstes zu hinterlegen, wenn der Zusteller Grund zur Annahme hat, dass sich der Empfänger regelmäßig an der Abgabestelle aufhält. Von der Hinterlegung ist der Empfänger schriftlich zu verständigen (§ 17 Abs. 2 ZustG).

Gemäß § 17 Abs. 3 ZustG ist das hinterlegte Dokument mindestens zwei Wochen zur Abholung bereitzuhalten. Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem das Dokument erstmals zur Abholung bereitgehalten wird. Hinterlegte Dokumente gelten mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt. Sie gelten nicht als zugestellt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger oder dessen Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 ZustG wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die

Zustellung an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem das hinterlegte Dokument behoben werden könnte.

Das Finanzamt hat den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 8. Jänner 2016 mit Rückscheinbrief versandt. Nach erfolglosem Zustellversuch am 13. Jänner 2016 wurde das Schriftstück bei Postamt zur Abholung ab 14. Jänner 2016 hinterlegt, eine entsprechende Verständigung über die Hinterlegung wurde im Briefkasten eingeworfen. Nachdem das Schriftstück bis zum Ablauf der Abholfrist nicht abgeholt worden war, wurde es am 1. Februar 2016 wieder an das Finanzamt retourniert. Nach den Angaben im Vorlageantrag ist der Beschwerdeführer am 5. Februar 2016 von einem Auslandsaufenthalt zurückgekehrt. Am 6. Februar 2016 konnte er das Schriftstück beim Postamt nicht beheben, da es bereits an das Finanzamt retourniert worden war. Am darauffolgenden Montag, dem 8. Februar 2016, hat er sich beim Finanzamt telefonisch über den Inhalt der Briefsendung erkundigt, am 10. Februar wurde der Bescheid dem Beschwerdeführer zugestellt. Mit Schreiben vom 2. März 2016, beim Finanzamt eingelangt am 3. März 2016, hat er gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 Beschwerde erhoben. Diese wurde vom Finanzamt mit Beschwerdevereentscheidung als verspätet zurückgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 7. Jänner 2016 mitgeteilt, dass er vom 8. Jänner 2016 bis 5. Februar 2016 ortsabwesend sei, und ersucht, die Abwesenheit bei der Anberaumung eines Termins für die mündliche Verhandlung betreffend das Beschwerdeverfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012 zu berücksichtigen. Die dauernde Ortsabwesenheit vom 8. Jänner 2016 bis zum 5. Februar 2016 kann damit als erwiesen angesehen werden. Dies wird nach den Ausführungen im Vorlagebericht auch vom Finanzamt nicht mehr in Abrede gestellt.

Nachdem der Beschwerdeführer aufgrund der Abwesenheit vom Zustellvorgang erst nach Ablauf der Abholfrist und damit zweifelsohne nicht rechtzeitig Kenntnis erlangt hat, gilt der hinterlegte Bescheid gemäß § 17 Abs. 3 3. Satz ZustG als nicht zugestellt, zumal die Zustellung innerhalb der Abgabefrist nicht wirksam werden konnte. Eine wirksame Zustellung ist somit erst am 10. Februar 2016 erfolgt und war die Beschwerde daher rechtzeitig. Die Zurückweisung der Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung war sohin (abgesehen davon, dass dem Beschwerdeführer zur Frage der rechtzeitigen Einbringung der Beschwerde Parteigehör einzuräumen gewesen wäre) nicht rechtmäßig und war über die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2013 daher inhaltlich abzusprechen.

b) Einkommensteuer 2014

Mit Bescheid vom 2. Mai 2016 wurde der Beschwerdeführer zur Einkommensteuer 2014 veranlagt. Abweichend von der eingereichten Erklärung blieben unter der Kennziffer 476 als

außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemachte Ausgaben für Medikamente in Höhe von 135,00 € unberücksichtigt. Eine Begründung hierfür enthielt der Bescheid nicht. Mit Schreiben vom 14. Mai 2016 hat der Beschwerdeführer hinweisend darauf, dass die Ausgaben ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen seien, weil er zu 40% behindert sei, um Übermittlung einer diesbezüglichen Begründung ersucht. Das Finanzamt hat in der Folge den Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 2016 gemäß § 299 BAO aufgehoben und im neuen "Einkommensteuerbescheid 2014" vom 18. Mai 2016 dem Antrag des Beschwerdeführers entsprechend den Grad der Behinderung sowie die in Rede stehenden Ausgaben berücksichtigt. Aufgrund einer Verkettung von Fehlern ist das Finanzamt - wie sich im Nachhinein ergeben hat, fälschlicherweise - davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer Teilnehmer von FinanzOnline ist und einer elektronischen Zustellung zugestimmt hat (vgl. dazu im Einzelnen den Schriftverkehr zwischen Beschwerdeführer, Steuer- und Zollkoordination - Region West, Volksanwaltschaft und Bundesministerium für Finanzen) und hat dem Beschwerdeführer die als Bescheide intendierten Erledigungen vom 18. Mai 2016 auf elektronischem Wege in die DataBox gestellt. Nachdem der Beschwerdeführer am 30. Mai 2016 die sich daraus ergebende Gutschrift von 101,00 € erhalten hatte, erkundigte er sich telefonisch beim Finanzamt, woraufhin ihm mitgeteilt wurde, dass ein geänderter Bescheid ergangen sei. Auf entsprechendes Ersuchen wurde ihm der mit 18. Mai 2016 datierte "Einkommensteuerbescheid 2014" am 2. Juni 2016 übermittelt. Mit Schriftsatz vom 15. Juni 2016 hat der Beschwerdeführer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 2. Mai 2016 erhoben.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen in der Regel durch Zustellung (lit. a).

Voraussetzung für eine Wirksamkeit der Erledigung ist neben der gesetzmäßigen Bezeichnung des Bescheidadressaten auch die Zustellung an den Adressaten (vgl. VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0, mwN).

Aus dem Inhalt des Schreibens des Finanzamtes vom 10. Februar 2017 samt angeschlossenem Schriftverkehr ergibt sich zweifelsfrei, dass eine Anmeldung zu FinanzOnline durch den Beschwerdeführer oder einen Vertreter nicht erfolgt ist und er damit einhergehend einer elektronischen Zustellung nicht zugestimmt hat. Die in die DataBox erfolgten elektronischen Zustellungen der Erledigungen vom 18. Mai 2016 sind damit ins Leere gegangen und entfalten daher keine Rechtswirkungen. Mangels rechtswirksamer Zustellung sind diese somit nicht als Bescheid rechtlich existent geworden.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers wurde ihm der "Einkommensteuerbescheid 2014" vom 18. Mai 2016 nach telefonischem Ersuchen am 2. Juni 2016 übermittelt. Der

entsprechende Aufhebungsbescheid vom 18. Mai 2016 wurde demzufolge nicht übermittelt, zumal der Beschwerdeführer auch darauf hingewiesen hat, dass nirgends angeführt sei, auf welcher Rechtsgrundlage dieser Bescheid ergangen sei.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Ebenso wie nach § 307 Abs. 1 BAO liegen dabei rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einem Rechtsmittel zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 45, mwN). Nachdem der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO dem Beschwerdeführer nicht zugestellt wurde, ist der "Einkommensteuerbescheid 2014" vom 18. Mai 2016 ohne entsprechende verfahrensrechtliche Grundlage, nämlich eine vorangehende rechtswirksame Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 2. Mai 2016, ergangen und konnte somit auch keine Rechtswirkung entfalten. Die Rechtskraft des Bescheides vom 2. Mai 2016 wurde somit nicht durchbrochen und ist daher über dessen Rechtmäßigkeit abzusprechen.

Gemäß § 245 Abs. 2 BAO wird der Lauf der Beschwerdefrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung gehemmt. Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung oder die Entscheidung über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird (§ 245 Abs. 4 BAO).

Nachdem dem Beschwerdeführer die teilweise fehlende Bescheidebegründung nicht zugestellt wurde (das Finanzamt wollte stattdessen einen der Erklärung diesbezüglich entsprechenden geänderten Bescheid erlassen, der aber, wie aufgezeigt, mangels Zustellung nicht rechtswirksam wurde), war die Beschwerdefrist somit bis zur tatsächlichen Einbringung der Beschwerde gehemmt und die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 2. Mai 2016 somit jedenfalls, wovon dem Schreiben vom 10. Februar 2017 zufolge offensichtlich auch das Finanzamt ausgeht, rechtzeitig eingebracht. Dies wäre im Übrigen auch dann der Fall, wenn man im Sinne der Ausführungen des Beschwerdeführers davon ausginge, dass die Hemmung der Beschwerdefrist aufgrund der Zustellung des "Einkommensteuerbescheides 2014" vom 18. Mai 2016 am 2. Juni 2016 geendet hätte.

2. Außergewöhnliche Belastung

§ 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

..."

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ua. Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) sowie 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, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Nach § 34 Abs. 6 letzter Absatz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und der keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 35% bis 44% jährlich ein Freibetrag in Höhe von 99,00 € gewährt.

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Nach § 1 Abs. 1 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 (in der Folge kurz: Verordnung), sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige ua. Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Nach § 1 Abs. 3 der Verordnung sind die Mehraufwendungen gemäß den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

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

Die Anerkennung der Aufwendungen des Beschwerdeführers für die "Kurreisen" nach Bad B als außergewöhnliche Belastung war bereits Gegenstand mehrerer Verfahren beim Unabhängigen Finanzsenat (vgl. UFS 10.2.2006, RV/0233-F/05, betreffend Einkommensteuer 2004; UFS 8.1.2009, RV/0251-F/08, betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006; UFS 2.2.2010, RV/0316-F/09, betreffend Einkommensteuer 2007; UFS 4.1.2011, RV/0312-F/10, betreffend Einkommensteuer 2008; UFS 4.1.2011, RV/0517-F/10, betreffend Einkommensteuer 2009 sowie UFS 5.4.2013, RV/0073-F/12, betreffend Einkommensteuer 2010) bzw. beim Bundesfinanzgericht (vgl. BFG 14.4.2015, RV/1100285/2013, betreffend Einkommensteuer 2011), wobei die steuerliche Berücksichtigung jeweils versagt wurde.

Die Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates wurde auch vom Verwaltungsgerichtshof in seinem über die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. Februar 2006, RV/0233-F/05, betreffend Einkommensteuer 2004, absprechenden Erkenntnis vom 24. September 2008, 2006/15/0120, bestätigt.

Begründend hat der Verwaltungsgerichtshof auszugsweise Folgendes ausgeführt:

"Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. etwa VwGH 22.2.2001, 98/15/0123, und VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt 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. 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.

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 Gutachten kann es gleich gehalten 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.

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 22.2.2001, 98/15/0123, VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139, VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164, und VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Der Beschwerdeführer macht geltend, er stehe unter ständiger ärztlicher Aufsicht seines Vertrauensarztes. Dieser habe auch bestätigt, dass die Behandlung mit dem Heilwasser für die Heilung und Linderung seiner Krankheit zweckdienlich sei und dass ihm sonst nichts in dieser Art und Weise helfe. Die Heilung bestehe einzig und allein darin, dass sich der Beschwerdeführer in dem Heilwasser aufhalte. Bei dieser Heilmethode sei es nicht vonnöten, dass ein Arzt neben ihm sitze oder ihn in sonstiger Art und Weise beaufsichtige.

Nach der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nur dann in Betracht, wenn der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungsurlaubes, sondern jenen eines Kuraufenthaltes hat. Kosten für Urlaubsreisen erwachsen auch nicht dadurch zwangsläufig, dass der Arzt aus medizinischen Gründen solche empfiehlt (vgl. Hofstätter/Reichel, § 34 EStG 1988 - Einzelfälle "Kurkosten"). Ärztliche Anordnungen, die die Notwendigkeit des Kuraufenthaltes belegen, oder Bestätigungen, wonach die Kuranwendungen unter ärztlicher Aufsicht und Kontrolle erfolgt seien, liegen im Beschwerdefall nicht vor. Es kann daher der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Aufwendungen für die genannten Reisen nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 behandelt hat.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, die heilende Wirkung des Wassers sei schon dadurch belegt, dass er seit Jahren vier bis achtmal im Jahr diesen Badeort aufsucht, kann daran nichts ändern. Dass der Aufenthalt in diesem Badeort der Gesundheit des Beschwerdeführers förderlich gewesen ist, reicht für die Anerkennung als Kurreise im oben dargestellten Sinne nicht aus."

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt eine Berücksichtigung von durch eine Kurreise verursachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung somit nur dann in Betracht, wenn es sich um eine aus medizinischer Sicht notwendige Reise im engeren Sinn handelt. Eine Reise in diesem Sinn kann demnach nur angenommen werden, wenn die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, insbesondere mit einer nachweislich

kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, darstellt und damit sichergestellt ist, dass nicht bloß eine Erholungsreise vorliegt, welche zwar ebenfalls der Gesundheit förderlich ist, aber nicht zu zwangsläufigen und außergewöhnlichen Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG 1988 führt (vgl. VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022, mwN).

Vor diesem Hintergrund kann aber auch den gegenständlichen Beschwerden in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, zumal sich in sachverhaltsbezogener Hinsicht gegenüber dem vom Verwaltungsgerichtshof beurteilten Sachverhalt nichts Ausschlaggebendes geändert hat.

Die vorgelegten ärztlichen Bestätigungen von Dr. F sind allgemein gehalten und weisen im Wesentlichen denselben Inhalt auf, wie jene, die in dem vom Verwaltungsgerichtshof beurteilten Fall vorlagen. Ob und welche Untersuchungen im Vorfeld der jeweiligen Anordnung der "Kuraufenthalte" in Bad B durchgeführt wurden und aufgrund welcher Untersuchungsergebnisse die jeweilige Dauer der "Kuraufenthalte" verordnet wurde, geht daraus nicht hervor. Betreffend der für das Jahr 2012 vorgelegten Bestätigungen lässt sich zudem auch der Zeitraum des jeweiligen "Kuraufenthaltes" nicht entnehmen. Damit aber können die Bestätigungen nach Ansicht des Senates einem vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnis oder Gutachten, aus dem sich die unmittelbare Notwendigkeit und Dauer der Kur ergibt, nicht gleich gehalten werden, zumal der Beschwerdeführer sich die in Rede stehenden Bestätigungen jeweils zwei bis drei Tage vor Fahrtantritt ausstellen ließ und er den Termin für die Fahrt nach Ungarn somit offensichtlich bereits festgelegt hatte.

Aber selbst wenn man im Beschwerdefall bezüglich der Bestätigungen von Dr. F vom Vorliegen ärztlicher Verordnungen ausgehen wollte, könnte der Besuch der Thermalbäder in Bad B nicht als Kuraufenthalt im hier maßgeblichen Sinne berücksichtigt werden, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120, mwN, sowie VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022) wesentliche Voraussetzung für die Beurteilung einer Reise als Kuraufenthalt doch auch das Vorliegen einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung.

Nach dem vom Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang vertretenen Verständnis erfordert der Begriff "Kur" ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Auch nach der Rechtsprechung des OGH (vgl. OGH 5.12.2000, 10 ObS 311/00h) können nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern und sind daher als Heilmittel zu qualifizieren.

Aus dem oben geschilderten, auf die Angaben des Beschwerdeführers gestützten Angaben über den Tagesablauf ergibt sich in unzweifelhafter Weise, dass die Aufenthalte in Bad B nicht mit einer solchen kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung verbunden waren. Es

gab weder einen auf den Beschwerdeführer abgestellten, im Vorhinein festgelegten Therapieplan noch konkret angeordnete Therapien noch eine laufende Aufsicht oder Kontrolle durch einen Kurarzt bzw. entsprechend geschultes Personal vor Ort. Selbst wenn man noch davon ausgehen wollte, dass Sitzbäder in verschiedenen Thermalwasserbecken im Fall des Beschwerdeführers die einzige sinnvolle therapeutische Maßnahme sein sollten und es daher keiner darüberhinausgehenden Therapie bzw. eines entsprechenden Therapieplanes bedürfte, ändert dies nichts daran, dass der Beschwerdeführer selbst bestimmte, ob und wie lange er in den einzelnen Becken verweilte und es jedenfalls an der für einen Kuraufenthalt im oben dargelegten Sinn erforderlichen Aufsicht und Kontrolle der "Sitzbäder-Therapie" fehlt. Auch lag die weitere Gestaltung der Aufenthalte in der freien Disposition des Beschwerdeführers.

Am Fehlen dieser für das Vorliegen eines steuerlich zu berücksichtigenden Kuraufenthaltes erforderlichen Voraussetzungen vermögen weder der Umstand, dass ohne eine solche kurmäßige Aufsicht und Betreuung durchgeführte Bäder den gewünschten Erfolg bringen und eine Verbesserung des Gesundheitszustandes bewirken noch die von Dr. S im Nachhinein für das jeweilige Vorjahr ausgestellten Bestätigungen, dass er den Beschwerdeführer bei den Kuren therapeutisch beaufsichtigt und betreut habe und dieser alle kurplanmäßigen Behandlungen und Anordnungen erfüllt habe, etwas zu ändern. Abgesehen davon, dass in den "ärztlichen Zeugnissen" nicht auf die einzelnen Aufenthalte in Bad B Bezug genommen wird und die Art der therapeutischen Betreuung und Beaufsichtigung daraus nicht hervorgeht, kann das Aufsuchen eines in B praktizierenden, nicht im Thermalbad tätigen Arztes zu Beginn und am Ende eines Aufenthaltes in B einer unter ärztlicher Aufsicht erfolgenden (laufenden) Betreuung, wie dies etwa in einer Kuranstalt der Fall ist, nicht gleichgestellt werden.

Der Senat bezweifelt in keiner Weise, dass die Bäder die Schmerzen des Beschwerdeführers lindern und sich positiv auf seinen Gesundheitszustand auswirken und er zu diesem Zweck nach Ungarn gefahren ist, ist das mineralhaltige Thermalwasser in Bad B doch bekannt für seine heilende Wirkung im Zusammenhang mit Erkrankungen des gesamten Bewegungsapparates. Dies allein reicht aber nicht aus, derartige Aufenthalte in öffentlich zugänglichen und auch von sonst Erholungssuchenden genutzten Heilbädern (Bad B ist eines der bekanntesten und beliebtesten Heil-, Strand- und Erlebnisbäder Europas und die x-größte Therme Ungarns mit moderner Saunawelt und einem speziellen Medical Wellness Zentrum, das die perfekte Erholung bietet; vgl. <http://...>) als zwingend medizinisch indizierte Kuraufenthalte im dargelegten Sinne anzusehen und damit deren steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zu bewirken.

Auch stellt der Senat weder die von Dr. F erstellte Diagnose (vgl. das vorgelegte ärztliche Attest vom 27. September 2005) in Frage noch dass er die Badekuren als langfristig wirksamste Maßnahme beurteilt. Ob allerdings die dargelegten Voraussetzungen für das

Vorliegen eines als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Kuraufenthaltes im Sinne der abgabenrechtlichen Vorschriften gegeben sind oder nicht, hat im Beschwerdefall der Senat zu beurteilen. Insoweit hat der Senat daher die beantragte Ladung und Anhörung von Dr. F als entbehrlich erachtet. Davon abgesehen wäre es dem Beschwerdeführer auch frei gestanden, Dr. F als Auskunftsperson zur mündlichen Verhandlung beizubringen. Hinsichtlich der beantragten Einvernahme von Dr. S ist weiters darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Abgabepflichtigen ist, im Ausland lebende Geschäftspartner oder sonstige Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (vgl. VwGH 22.3.2010, 2007/15/0273, mwN, und VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144, mwN) und der Beschwerdeführer im Zuge der mündlichen Verhandlung selbst darauf hingewiesen hat, dass Dr. S verzogen und sein Aufenthalt unbekannt sei.

Betreffend das Jahr 2014 hat der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seiner Behinderung weiters Ausgaben in Höhe von 135,00 € für Medikamente als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 in Verbindung mit § 4 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, können ua. Kosten einer Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß neben dem allgemeinen Behindertenpauschale und gegebenenfalls ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung berücksichtigt werden. Unter die im nachgewiesenen Ausmaß gesondert absetzbaren Kosten nach § 4 der Verordnung fallen auch die in ursächlichem Zusammenhang mit einer Behinderung stehenden Kosten einer Heilbehandlung (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169). Darunter fallen auch Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit einer Behinderung stehen (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 15. Lfg., § 35 Tz 17).

Nachdem außer Streit steht, dass die in Rede stehenden Medikamente im Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers stehen, waren diese entsprechend der als Bescheid intendierten Erledigung des Finanzamtes vom 18. Mai 2016 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Weiters war in den Streitjahren entsprechend dem Antrag des Beschwerdeführers der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 99,00 € jährlich zu berücksichtigen.

3. Pensionskassenrente

§ 25 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. ...

2. a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die

aa) vom Arbeitnehmer,

bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und

cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst

eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. ...

b) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben."

Voraussetzung für die eingeschränkte Steuerpflicht gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ist, dass die Beitragsleistungen an ausländische Pensionskassen die in- und ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben, also insbesondere weder im Inland noch im Ausland von der Steuerbemessungsgrundlage absetzbar waren (vgl. VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123, mit Hinweis auf die Erläuterungen zur RV zu BGBl. I Nr. 34/2005, 848 BlgNR 22. GP, Besonderer Teil zu Z 3).

Das Finanzamt ist offensichtlich davon ausgegangen, dass die seinerzeitigen, auf den vorobligatorischen Zeitraum entfallenden Beitragszahlungen aufgrund einer im Ausland nicht bestehenden gesetzlichen Beitragspflicht die Einkünfte bzw. das Einkommen nicht vermindert haben und somit steuerlich nicht absetzbar waren, zumal andernfalls die Leistungen der ausländischen Pensionskasse gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b Satz 1 EStG 1988 zur Gänze steuerlich zu erfassen gewesen wären (vgl. VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123, mwN).

Die gesetzliche Regelung sieht eine Erfassung von Bezügen aus ausländischen Pensionskassen **insoweit** mit 25% vor, als die entsprechenden Beitragsleistungen nicht steuerwirksam berücksichtigt wurden. Maßgeblich ist damit, in welchem Ausmaß eine solche Pensionskassenrente auf derartigen nicht abzugsfähigen Beitragsleistungen beruht.

Aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Bestätigung der Pensionskasse vom 15. Juni 2016 samt Beilagen ergibt sich in einer jeden Zweifel ausschließenden Klarheit, wie der auf

vorobligatorische Zeiträume entfallende Rentenanteil ermittelt wurde. Demnach hat sich das aus vorobligatorischen Beitragszahlungen einschließlich der jährlichen Zinsen resultierende Altersguthaben zum Zeitpunkt des Erreichens des Rentenalters (31. Jänner 2005) auf 12.998,45 CHF belaufen und wurde der darauf entfallenden Rentenanteil mit dem damals gültigen Umwandlungssatz von 7% mit 910,00 CHF jährlich ermittelt.

Entfällt von der jährlich gleich bleibenden Gesamtrente (16.049,00 CHF) sohin aber ein Betrag von 910,00 CHF auf vorobligatorische bzw. steuerlich nicht absetzbare Beitragszahlungen, kann nach der eindeutigen Regelung des § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 folglich auch nur dieser Betrag der eingeschränkten Besteuerung (Erfassung mit 25%) unterzogen werden.

Inwieweit im Hinblick auf die dargelegte Rechtslage Raum für eine Aufwertung des mit 25% zu erfassenden Rentenanteils mit dem Kostenindex (47,4% für die Jahre von 1989 bis 2005) bestehen sollte, ist unerfindlich und wurde auch vom Beschwerdeführer nicht dargelegt. Allein der Einwand, dass der Betrag von 910,00 CHF zu gering sei, vermag dies jedenfalls nicht zu begründen. Zudem würde eine solche einseitige Aufwertung des auf vorobligatorische Beitragszahlungen entfallenden Rentenanteils im Hinblick auf die zum Zeitpunkt des Erreichens des Rentenalters errechnete jährlich gleichbleibende Gesamtrente zu einer den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Verschiebung des auf vorobligatorische Beitragszahlungen einerseits und obligatorische Beitragszahlungen andererseits entfallenden Rentenanteils führen.

Ebenso findet die vom Beschwerdeführer angestellte Vergleichsrechnung im Gesetz keine Deckung, stellen die angeführten Bestimmungen des § 25 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 doch nicht darauf ab, in welchem Verhältnis der Zeitraum, in dem die Beitragsleistungen steuerlich nicht absetzbar waren, zum Gesamtzeitraum der Beitragszahlungen steht (im Beschwerdefall vier von 20 Jahren). Auch würde eine solche, auf die Dauer der Beitragszahlungen abstellende Berechnung die unterschiedliche, von der Lohnhöhe abhängige tatsächliche Höhe der Beitragszahlungen in einzelnen Jahren gänzlich außer Acht lassen.

Die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegende Berechnung der steuerpflichtigen Rente stellt sich somit als rechtmäßig dar und konnte den Beschwerden diesbezüglich sohin kein Erfolg beschieden sein.

4. Sonderausgaben

§ 18 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

...

7. Freigebige Zuwendungen insoweit, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen, wenn sie

- a) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4, sowie
- b) ausschließlich in Geld an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und Abs. 6

geleistet werden.

...

Steht den Zuwendungen eine Gegenleistung gegenüber, sind sie als freigebige Zuwendungen abzugsfähig, wenn der gemeine Wert der Zuwendung den Wert der Gegenleistung erheblich übersteigt. Der dem gemeinen Wert der Gegenleistung entsprechende Teil der Zuwendung ist nicht abzugsfähig. Ebenso nicht abzugsfähig sind Mitgliedsbeiträge in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge, die an eine der begünstigten Körperschaften bezahlt werden.

Freigebige Zuwendungen an begünstigte Einrichtungen im Sinne der lit. b und an Einrichtungen gemäß § 4a Abs. 4 lit. d sind nur dann abzugsfähig, wenn die empfangende Einrichtung zum Zeitpunkt der Zuwendung in der Liste begünstigter Spendenempfänger (§ 4a Abs. 7 Z 1) eingetragen ist; dies gilt nicht für Zuwendungen an Einrichtungen gemäß § 4a Abs. 6."

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 hat der Beschwerdeführer nachträglich die Berücksichtigung einer Geldspende an das Bundesdenkmalamt (200,00 €) sowie des Jahresbeitrages an den Krankenpflegeverein (32,00 €) als Sonderausgaben beantragt. Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde eine weitere Spende an das Bundesdenkmalamt in Höhe von 200,00 € geltend gemacht.

Nach § 4a Abs. 4 lit. c EStG 1988 zählt das Bundesdenkmalamt zu den begünstigten Einrichtungen für die Erfüllung der in Abs. 2 Z 2 genannten Zwecke und damit zu den in § 18 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988 angeführten begünstigten Spendenempfängern. Nachdem diesbezüglich auch seitens des Finanzamtes keine Einwendungen erhoben wurden, waren die in Rede stehende Spenden daher als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Der Krankenpflegeverein D ist in der Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen und zählt daher zu den in § 18 Abs. 1 Z 7 lit. b EStG 1988 angeführten begünstigten

Körperschaften. Bei dem geltend gemachten Jahresbeitrag handelt es nach Angabe des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung um den jährlichen Mitgliedsbeitrag. Derartige Mitgliedsbeiträge sind nach § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 aber vom Abzug als Sonderausgabe ausgeschlossen und können sohin nicht berücksichtigt werden.

Gesamthaft gesehen war den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 somit insoweit teilweise Folge zu geben, als der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 jeweils zu berücksichtigen war. Betreffend Einkommensteuer 2013 waren weiters die Spenden an das Bundesdenkmalamt als Sonderausgaben und betreffend Einkommensteuer 2014 die geltend gemachten Ausgaben für Medikamente als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Im Übrigen war den Beschwerden ein Erfolg zu versagen.

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.

Die Frage, ob im Zusammenhang mit Thermalbädern in Bad B angefallene Aufwendungen unter den im Beschwerdefall gegebenen Umständen eine außergewöhnliche Belastung darstellen, ist durch die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Hinsichtlich der weiteren Streitpunkte ergibt sich die abgabenrechtliche Beurteilung unmittelbar aus dem Gesetz bzw. auf Grund von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 12. April 2017