

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 1. Februar 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 nunmehr Finanzamt Österreich vom 18. Jänner 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach Einbringung der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2015 samt umfangreichen Beilagen wurde der BF mit Bescheid vom 18.01.2017 zur Einkommensteuer 2015 veranlagt.

In diesem Bescheid wurden beantragte Werbungskosten nur teilweise berücksichtigt. Vom BF geltend gemachte Kosten im Zusammenhang mit dem Universitätslehrgang Kanonistik für Juristen i.H.v. € 781,50 wurden nicht anerkannt. Gleiches galt für Beiträge zur Offiziersgesellschaft ***1***, Mitgliedsbeiträge zu einem Absolventenverein einer Handelsakademie und der Jahresbeitrag zu einem Alumni Club der Universität ***5*** im Gesamtbetrag von € 88,00.

Auch als Sonderausgaben geltend gemachte Zahlungen des BF i.H.v. € 100,00 an eine kirchliche Vereinigung in ***4*** wurden nicht anerkannt.

An außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigte das FA den beantragten Freibetrag wegen eigener Behinderung in der Höhe von 50 % im Ausmaß von € 243,00 sowie Pauschbeträge nach der VO über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung i.H.v. € 3.120,00 für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit und anderer innerer Erkrankungen und sowie Kosten aus eigener Behinderung i.H.v. € 2.044,89. Weitere geltend gemachte Krankheits- und Kurkosten i.H.v. € 562,67 wurden unter Anrechnung des Selbstbehaltes berücksichtigt und überstiegen diesen nicht.

Mit Beschwerde vom 01.02.2017 beantragte der BF die Berücksichtigung des Mitgliedsbeitrages bei der Offiziersgesellschaft ***1*** i.H.v. € 43,00 und der Kosten für den Universitätslehrgang in Höhe von € 781,50 als Werbungskosten, den Member Fee bei der kirchlichen Vereinigung i.H.v. € 100,00 als Sonderausgaben und die Berücksichtigung der Kosten für Mundhygiene und den Kuraufenthalt in Bad Ischl i.H.v. gesamt € 562,67 als Krankheitskosten ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt und führte dazu aus, dass diese Kosten teilweise in den Vorjahren anerkannt worden seien.

Mit Ergänzungsersuchen vom 13.03.2017 forderte das FA den BF auf bekanntzugeben, ob und bis wann die Behinderung wegen Unzumutbarkeit die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen und die Notwendigkeit einer dauernden Diätverpflegung vorgelegen sei und einen aktuellen Behindertenpass bzw. ein aktuelles Gutachten des Sozialministeriums vorzulegen und wies darauf hin dass – falls diese Unterlagen nicht vorgelegt werden können – der Ansatz einer außergewöhnlichen Belastung nur mit Berücksichtigung eines Selbstbehaltes möglich wäre.

Darauf übermittelte der BF dem FA mit Schreiben vom 22.03.2017 ein Schreiben des Bundessozialamtes vom 09.03.2012 über die Ausstellung eines Behindertenpasses durch das Bundessozialamt, der mit 31.05.2013 befristet war; ein Bescheid des Bundessozialamtes vom 02.03.2012, wonach der Grad seiner Behinderung aufgrund eines eingeholten ärztlichen Gutachtens 50 % betrage; eine Mitteilung des Bundessozialamtes vom 28.02.2013 über eine am 28.02.2013 durchgeführte Nachuntersuchung, wonach weiterhin einer Änderung von 50 % (befristet bis einen 30.10.2014) gegeben sei sowie eine Stellungnahme, in der er anführte das zur unbefristeten Verlängerung der Eintragung „Unzumutbarkeit die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen“ derzeit keine Auskunft erteilt werden könne, da sich der Akt nicht beim Sozialministerium Service befinde sondern zur Erkenntnis (im Beschwerdeverfahren) dem Bundesverwaltungsgericht zur Gz ***2*** vorgelegt worden sei. Eine allfällige neuerliche Ausstellung eines Behindertenpasses sei, da der Akt nicht in der Abteilung liege, auch nicht möglich wie aus der Bestätigung des Sozialministerium Service ersichtlich sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.07.2017 wurde der Einkommensteuerbescheid für 2015 abgeändert. Das FA führte keine Änderungen im Bereich der Werbungskosten und der Sonderausgaben durch, bei den außergewöhnlichen Belastungen setzte das FA einen Betrag von € 2.607,67 (diese umfassten € 2.044,89 die der BF als Kosten seiner Behinderung geltend gemacht hatte und € 562,67, die der BF als Krankenkosten geltend gemacht hatte) als

Aufwendungen vor Abzug eines Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 88 an, die den Selbstbehalt nicht überschritten. Zur Begründung führte das FA an, dass keine Behinderung, die vom Sozialministerium Service festgestellt worden sei, nachgewiesen worden sei, weswegen die Krankheitskosten daher nur als außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes anerkannt werden könnten.

Darauf beantragte der BF fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und führte dazu im Wesentlichen aus, dass das FA aufgrund des im Bund bestehenden Datenaustausches jederzeit die Möglichkeit gehabt hätte, den Grad der Behinderung des BF zu erheben. Das FA hätte jedenfalls ein entsprechendes Ermittlungsverfahren beim Sozialministerium Service zur Feststellung des Grades der Behinderung des BF einholen müssen.

Nach Vorlage der Beschwerde an das BFG im Oktober 2018 erstattete der BF ohne Aufforderung eine weitere Stellungnahme zu den außergewöhnlichen Belastungen an den zuständigen Richter und legte dazu Unterlagen vor.

Über Aufforderung des zuständigen FA zu seinen aus dem Internet ersichtlichen Tätigkeiten als Reiki Meister und Medium gab der BF eine ergänzende Stellungnahme ab.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das BFG legt der Entscheidung den im Folgenden dargestellten, als erwiesen angenommenen Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Verwaltungsakten und dem darin enthaltenen Vorbringen der Verfahrensparteien im Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren ergibt.

Der BF war im Jahr 2015 Beamter im BM. Soweit dies noch strittig ist, tätigte der BF im Jahr 2015 folgende, in Kopie nachgewiesene Ausgaben und machte diese als Werbungskosten unter folgenden Titeln geltend:

Mitgliedsbeiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen:

€ 27,50 als Grundumlage für die Wirtschaftskammer ***1***. Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit erzielte der BF nicht. Eine Tätigkeit als Energetiker, Reiki Meister; Medium und Autor esoterischer Bücher war vom FA im Jahr 2007 als Liebhaberei eingestuft worden. Dies ergibt sich aus der Stellungnahme des BF vom 27.07.2017, dem FA über Anfrage vorgelegt am 01.04.2019.

Beiträge zur Offiziersgesellschaft ***1*** i.H.v. € 43,00, wobei festzuhalten ist, dass der BF Miliz- bzw. Reserveoffizier ist und keine Einkünfte aus dieser Tätigkeit erzielt. Dies ergibt sich aus den Steuerklärungen des BF.

Mitgliedsbeiträge zum Absolventenverein der Handelsakademie und Handelsschule ***3*** i.H.v. € 15,00, sowie einen Jahresbeitrag zu einem Alumni Club der Universität ***5*** i.H.v. € 30,00.

Aus- und Fortbildungskosten:

Im Jahr 2015 bezahlte der BF in Summe € 781,50 für diverse Kosten (Studienbeitrag diverse Arbeitsmittel) im Zusammenhang mit einem von ihm an der Universität ***1*** besuchten Universitätslehrgang im Masterstudium „Legum Magister des kanonischen Rechts“, das der BF mit einer Masterarbeit zum Thema „Orden 1“ abschloss.

Weiterst tätigte der BF Zahlungen i.H.v. € 100,00 an Orden 2 eine private kirchliche Vereinigung und machte diese unter dem Titel der Sonderausgaben für Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften geltend.

Bei dieser Vereinigung handelt es sich um den auch in ***4*** tätigen Orden der Orden 1, einer Pia Unio nach kanonischen Recht, die unter der Aufsicht der ***4*** Bischofskonferenz steht. Dies ergibt sich aus der Homepage dieses Ordens.

Darüber hinaus bezahlte der BF im Jahr 2015 Anteile an Kurkosten, die von der Krankenkasse nicht übernommen worden waren (abzüglich Haushaltsersparnis) in Höhe von € 227,83 und Fahrtkosten nach Bad Ischl und retour in Höhe von € 227,64 und machte diese als Kurkosten geltend.

Weiters bezahlte der BF im Jahr 2015 diverse Kosten für Untersuchungen und Arztrechnungen, Behandlungen und Schmerzmittel im Gesamtausmaß von € 2.044,89, die von der Krankenkasse nicht übernommen worden waren.

Zusätzlich bezahlte der BF Kosten im Gesamtausmaß von € 1.863,19 für mehrere Aufenthalte in Thermen. Dabei handelte es sich um tageweise Aufenthalte in der Therme Wien, weiters um Aufenthalte in der Sankt Martins Therme, der Therme Linsberg, der Therme Vulkanian in Bad Blumau und im Euro Thermenressort Bad Ischl, wofür der BF lediglich den Eintritt bezahlte.

Weitere Aufenthalte in der Sankt Martins Therme vom 23. zum 24.12.2015, vom 08. bis zum 11.11.2015 im Hotel Spa Goldener Ochs in Bad Ischl, vom 28.08.2015 bis zum 04.09.2015 und vom 23.07. bis zum 26.07.2015 in der Spa Therme Rogner im Blumau. Für die beiden letzten Aufenthalte sei eine UL Bescheinigung im SAP des BM zu seiner Person ersichtlich. Bei keinem dieser vier Aufenthalte wurde dem BF eine ärztliche Behandlung oder therapeutische Behandlungen in Rechnung gestellt.

Er machte diese Kosten im Gesamtausmaß von € 3.908,08 als Kosten der Heilbehandlung im Rahmen einer Behinderung geltend.

Letztlich bezahlte der BF Kosten für Mundhygiene in Höhe von € 57,20 und machte diesen Betrag als Krankheitskosten geltend.

Dies ergibt sich aus der Steuererklärung des BF samt Beilagen und den vom BF seiner Erklärung beigelegten Zahlungsbelegen.

Für das Jahr 2015 liegt kein Nachweis bzw. keine Feststellung einer Behinderung im Ausmaß von 50 % durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (in der Folge BSA) vor. Von Seiten des BSA wurden bis 2014 diesbezügliche Mitteilungen nach § 35 Abs. 8 EStG 1988 an das FA übermittelt. Ab dem Jahr 2015 (und Folgejahre) findet sich in den Datenbanken der Finanzverwaltung keine entsprechende Anmerkung. Dies ergibt sich aus den Datenbanken der Finanzverwaltung.

Diese Feststellung wird auch dadurch gestützt, dass Nachweise zu diesem Thema, die der BF beigebracht hat, eine Befristung der festgestellten Behinderung im Behindertenpass mit 31.10.2014 enthalten. Aus diesen vom BF vorgelegten Unterlagen ist zB (Magistratsabteilung 15 der Stadt ***1*** vom 12.10.2011) auch ersichtlich, dass die Gutachter davon ausgegangen sind, dass die Gehbehinderung des BF sich deutlich verbessern könnte, weswegen eine neuerliche Beurteilung nach drei Jahren erforderlich sei.

Der BF führt selbst in seiner Stellungnahme vom 22.03.2017 an, dass das BSA ab 11/2014 keinen Behindertenpass mit einer Behinderung von 50% vorliegen habe, da dazu ein Beschwerdeverfahren vor dem BVwG zu Gz. ***2*** behängen würde. Dieses Verfahren ist nach Durchsicht des Rechtsinformationssystems des Bundes noch nicht abgeschlossen.

Einen Nachweis seiner 50%igen Behinderung für das Jahr 2015 hat der BF trotz Aufforderung des FA im gegenständlichen Verfahren nicht vorgelegt. Eine 50 %ige Behinderung wurde somit aktuell ab 11/2014 durch das BSA nicht mehr bestätigt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1 Zur Amtspartei ab 01.01.2021:

Gemäß § 323b Abs.1 BAO treten das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

Gemäß § 323b Abs. 2 BAO werden die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt ... anhängigen Verfahren von der jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, das vom FA Wien 1/23 dem BFG vorgelegt worden war, ist somit ab 01.01.2021 das FA Österreich zuständig.

2.2. Zu Spruchpunkt I und II. (Abänderung)

Das EStG sieht mit den Bestimmungen des § 2 Abs. 2 und § 2 Abs. 3 ein System vor, bei dem eine Einkunftsquelle (Betätigung) einer von sieben verschiedenen Gruppen von Einkunftsarten zuzuordnen ist. Unter „Einkünfte“ versteht man dabei den Nettobetrag der jeweiligen Einkunftsquelle (Betriebseinnahmen abzüglich Betriebsausgaben bei den Gewinneinkünften, Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bei den außerbetrieblichen Einkünften) Ausgaben bzw. Werbungskosten sind nach § 4 bzw. § 16 EStG der jeweiligen Einkunftsquelle zuzuordnen. Eine Berücksichtigung von Ausgaben bzw. Werbungskosten, die einer Einkunftsquelle zuzuordnen sind bei einer anderen Einkunftsquelle ist nicht möglich.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dies umfasst auch Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen wie die Beiträge eines gewerblich tätigen Unternehmers zur Kammer der gewerblichen Wirtschaft.

Voraussetzung für die steuerliche Geltendmachung dieser Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist jedoch, dass die die Beitragspflicht begründende Tätigkeit eine Einkunftsquelle iSd L-VO darstellt. Wie oben dargestellt ist die Tätigkeit des BF als Energetiker, Reiki Meister; Medium und Autor esoterischer Bücher vom FA im Jahr 2007 als Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 L-VO eingestuft worden. Eine Erfassung der Grundumlage des Beitrages zur Kammer der gewerblichen Wirtschaft als Betriebsausgabe bei dieser Betätigung ist somit nicht möglich. Ebenso wenig können diese Kosten aber – wie ebenfalls oben dargestellt - als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit berücksichtigt werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ... Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Wie bei den Betriebsausgaben soll durch den Abzug von Werbungskosten das Nettoprinzip verwirklicht werden, indem der Besteuerung nur der Saldo zwischen Einnahmen und Werbungskosten zugrunde gelegt wird. Die Auslegung des Werbungskostenbegriffs muss sich daher an dieser Grundlage orientieren. Werbungskosten sind daher ganz allgemein gesprochen jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblichen Einkünfte aufgewendet werden. Es handelt sich daher nicht um Ausgaben und Aufwendungen zur Sicherung der bereits zugeflossenen Einnahmen, sondern zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der künftig zufließenden Einnahmen (VwGH 4.2.09, 2006/15/0227). (Jakom/Lenneis EStG 2020 § 16 Rz. 1)

Für Werbungskosten ... ist sohin auch maßgeblich, dass der Aufwand durch die Einkünfteerzielung „veranlasst“ ist. Werbungskosten sind „Wertabgänge, die durch die auf die Erzielung außerbetrieblichen Einkünfte ausgerichteten Tätigkeit veranlasst sind (VwGH vom 29. Juli 2014, 2 1010/13/0126; VwGH vom 3. November 2005, 2002/15/0070, VwGH vom 31. Jänner 2001, 99/13/0248) Entscheidend ist, „ob ein Zusammenhang mit der Einkunftsquelle gegeben“ ist (VwGH vom 18.12.2019 90,90/14/0232) (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG21, § 16, Tz.4)

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 3 lit.b) EStG 1988 sind Werbungskosten auch ... Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur abzugsfähig, wenn die Berufsverbände und Interessenvertretungen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen und die Beiträge nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

Diese müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen. ... Bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen handelt es sich um Zusammenschlüsse von Personen, die denselben Beruf oder doch artverwandte, durch eine natürliche Interessengemeinschaft verbundene Berufe ausüben. (Jakom/Lenneis EStG 2020 § 16 Rz. 15)

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Beitrag zur Offiziersgesellschaft einen Beitrag zu einem derartigen Berufsverband darstellt, da der BF keine Einkünfte aus der Tätigkeit als Reserveoffizier bezieht. Ein Zusammenhang dieser Ausgaben mit einer Einkunftsquelle liegt somit nicht vor, diese Zahlungen in Höhe von € 43,00 sind somit nicht als Werbungskosten bei seinen Einkünften als Beamter des BM abzugsfähig.

Nicht als Berufsverbände und Interessenvertretungen gelten Institutionen, die nicht darauf ausgerichtet sind, speziell berufliche Interessen der Mitglieder zu fördern, sondern bei denen die Fördertätigkeit in einem nicht eindeutigen und damit losen Zusammenhang zur Berufstätigkeit steht. Unter „Wahrnehmung der beruflichen Interessen“ ist hierbei die Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen der Mitglieder, zB durch Beratung oder Aus- bzw Weiterbildung, zu verstehen (VwGH 29.6.95, 93/15/0104). Neben Beiträgen zum Österreichischen Gewerkschaftsbund (auch für einem im Ruhestand befindlichen Bediensteten; VwGH 30.4.75, 2006/74) sind auch zB Beiträge an den Hausbesitzerverband und Beamtenverbände sowie zu Interessenvertretungen von Pensionisten (zB Seniorenbund, Pensionistenverband) abzugsfähig. (Jakom/Lenneis EStG 2020 § 16 Rz. 15)

Sowohl der Beitrag zum Absolventenverband der Handelsakademie ***3*** in Höhe von € 15,00 als auch der Beitrag zum Alumni Club der Universität ***5*** in Höhe von € 30,00 stellen Zahlungen an eine Vereinigung dar, die lediglich einen losen Zusammenhang zur Berufstätigkeit des BF aufweisen und nicht, spezielle berufliche Interessen der Mitglieder, sondern

die Aufrechterhaltung gesellschaftlicher Kontakte der Absolventen dieser Bildungseinrichtungen fördern. Ein Zusammenhang dieser Ausgaben mit einer Einkunftsquelle liegt somit keinesfalls vor. Auch diese Zahlungen sind somit nicht als Werbungskosten bei seinen Einkünften als Beamter des BM abzugsfähig.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z.10 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Fortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige „seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden“ (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG21, § 16, Tz.203/2 mit umfangreichen Judikaturnachweisen)

Ausbildungsmaßnahmen sind insoweit abzugsfähig, als sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen. Damit wird im Unterschied zur beruflichen Fortbildung durch die Berufsausbildung ersten Grundlage für eine weitere Berufsausübung geschaffen. (VwGH vom 28. Oktober 2004, 2004/15/0118) Für die Abzugsfähigkeit maßgebend ist die zur Zeit der Ausbildungsmaßnahme ausgeübte Tätigkeit des Steuerpflichtigen, nicht aber ein früher erlernter Beruf, eine früher ausgeübte Tätigkeit oder ein abstraktes Berufsbild. “ (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG21, § 16, Tz.203/3)

Was die im Jahr 2015 vom BF bezahlten Kosten im Zusammenhang mit einem von ihm an der Universität ***1*** besuchten Universitätslehrgang im Masterstudium „Legum Magister des kanonischen Rechts“ in Höhe von € 781,50 betrifft, die „einer Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeit im bisher ausgeübten Beruf als Jurist“ bewirken sollten, so ist dazu zu sagen, dass der BF in keiner Weise dargetan hat, in welcher Weise derartige Kenntnisse des kanonischen Rechtes, insbesondere der „Parameter für Struktur und Mitgliedschaften in der kirchlichen Vereinigung „Orden 1“ eine Bedeutung für den ausgeübten Beruf als Beamter des BM mit sich bringen sollten, noch in welchem, von ihm angestrebten verwandten Beruf er diese anzuwenden gedenkt. Zudem sind derartige Kenntnisse bereits nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht dazu geeignet, eine Aus- oder Fortbildung für den ausgeübten Beruf im Sinne des § 16 EStG 1988 darzustellen. Vielmehr handelt es sich - wie auch aus den als Sonderausgaben geltend gemachten Beiträgen an diesen Orden ersichtlich ist - offenkundig um Themen, die dem BF persönlich und völlig unabhängig von seiner beruflichen Tätigkeit stark interessieren und mit einer persönlichen Vorliebe im Zusammenhang stehen.

Daher sind die dafür bezahlten Kosten in Höhe von € 781,50 nicht als Werbungskosten bei den Einkünften des BF aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind, höchstens jedoch 400,00 Euro jährlich bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. In Österreich gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften stehen Körperschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gleich, die einer in Österreich gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft entsprechen.

Beiträge an religiöse Bekenntnisgemeinschaften iSd BGBl I 19/1998 (UFS 2.2.09, RV/1326-L/08), Vereine (auch solche, die iSd § 38 Abs 1 BAO gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften fördern; UFS 2.7.13, RV/2484-W/12; BFG 12.3.15, RV/3100933/2014; Kuprian BFGj 15, 240) sowie Sekten sind nicht absetzbar (UFS 5.12.07, RV/0422-F/07; LStR 558). Begünstigt sind nur Zahlungen, die nach den entsprechenden Regelungen verpflichtend zu leisten sind, nicht andere Zahlungen, zB Spenden (VwGH 20.9.06, 2001/14/0190; BFG 14.2.19, RV/5100345/2017) oder Zahlungen auf eine noch nicht entstandene Beitragspflicht (aA Q/Sch § 18 Rz 90). Eine nach der Beitragsordnung zulässig zweckgewidmete Leistung eines Teils des Kirchenbeitrags an andere Institutionen, zB die Caritas, ist begünstigt. Zweckgewidmete Beitragszahlungen können aber nicht als Spenden iSd Z 7 abgesetzt werden (VwGH 29.4.10, 2008/15/0001; LStR 560). (Jakom/Peyerl; EStG 2020 § 18 Rz. 116)

Die Berücksichtigung der Zahlungen des BF an den Orden der Orden 1 als Sonderausgaben scheitert bereits daran, dass dieser Orden keine gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft darstellt, sondern die Zahlungen vielmehr an einen Orden geleistet werden, der eine Teilorganisation der katholischen Kirche darstellt. Derartige Zahlungen stellen damit schon dem Grunde nach eine freiwillige Leistung und keinen Pflichtbeitrag an eine gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft dar. Sie können damit nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

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 dabei außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3), die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4) und weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Eine wesentliche Beeinträchtigung liegt vor, wenn die Belastung einen vom Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5) des Steuerpflichtigen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. (Abs. 4)

Krankheitskosten zählen bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen zu derartigen außergewöhnlichen Belastungen. (Jakom/Peyerl; EStG 2020 § 34 Rz. 90 mwN)

Nach der Rechtsprechung des VwGH hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und „unter Ausschluss jeden Zweifels“

das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.8.05, 2001/13/0191); es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen (VwGH 26.3.03, 98/13/0072). Er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen (VwGH 11.6.91, 91/14/0052 (Jakom/Peyerl; EStG 2020 § 34 Rz. 9)

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche ... Behinderung hat.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist (sofern keine Opferrente, keine Berufskrankheit bzw. kein Berufsunfall vorliegt oder Behinderungen verschiedener Art zusammentreffen) das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Gemäß § 35 Abs. 8 EStG hat das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen mit ausdrücklicher Einwilligung der betroffenen Person dem zuständigen Finanzamt und dem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 erforderlichen personenbezogenen Daten elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der genannten personenbezogenen Daten ist auch hinsichtlich jener Personen zulässig, die einen Freibetrag im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 bereits beantragt haben. Die Datenübermittlung ersetzt für den betroffenen Steuerpflichtigen den Nachweis gemäß Abs. 2 und die Bescheinigung gemäß § 62 Z 10.

Wie bereits in dem der Entscheidung zugrunde gelegten, als erwiesen angenommenen Sachverhalt ausgeführt wurde, liegt eine Bestätigung über das Vorliegen und das Ausmaß einer körperlichen Behinderung nach § 35 Abs. 2 durch das BSA für das Jahr 2015 nach § 35 Abs. 8 EStG nicht vor, obwohl der BF seine Einwilligung zur Übermittlung seiner Daten an das FA offenkundig erteilt hatte. Er hat auch über Aufforderung des FA eine solche Bestätigung (Behindertenpass) nicht vorgelegt. Damit ist aber die Frage einer nach § 35 EStG 1988 zu berücksichtigenden Behinderung des BF entschieden. Es kann im gegenständlichen Fall weder

der Freibetrag für die Behinderung Berücksichtigung finden, noch können als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten einer Behinderung ohne Selbstbehalt im Sinne des § 35 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Zu prüfen ist jedoch, ob die geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastung nach den Bestimmungen des § 34 EStG 1988 unter Berücksichtigung der zumutbaren Mehrbelastung zu berücksichtigen sind.

Was die vom BF geltend gemachten Anteile an Kurkosten, die von der Krankenkasse nicht übernommen worden waren (abzüglich Haushaltsersparnis) in Höhe von gesamt € 505,47 betrifft liegt dabei der Eigenanteil und die Fahrtkosten betreffend eine von der gesetzlichen Krankenkasse bewilligten Kur vor. Derartige Kosten sind als außergewöhnliche Belastungen nach § 34 EStG zu berücksichtigen. (Jakom/Peyerl; EStG 2020 § 34 Rz. 90 mwN)

Was die vom BF im Jahr 2015 bezahlten Kosten für Untersuchungen und Arztrechnungen, ärztliche Behandlungen und Schmerzmittel im Gesamtausmaß von € 2.044,89 und € 57,20 betrifft, die von der Krankenkasse nicht übernommen worden waren so liegen dabei abzugsfähige Krankheitskosten im Sinn des § 34 EStG vor. (Jakom/Peyerl; EStG 2020 § 34 Rz. 90 mwN)

Alle diese Kosten sind unter Berücksichtigung der zumutbaren Mehrbelastung des BF nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 anzusetzen.

Bei den Kosten im Gesamtausmaß von € 1.863,19 für mehrere tageweise oder mehrtägige bzw. mehrwöchige Aufenthalte in der Therme Wien, der Sankt Martins Therme, der Therme Linsberg, der Therme Vulkania in Bad Blumau, im Euro Thermenressort Bad Ischl, im Hotel Spa Goldener Ochs in Bad Ischl und in der Spa Therme Rogner im Blumau wofür der BF lediglich den Eintritt bzw. die Kosten des Aufenthaltes bezahlte und keine ärztliche Behandlung oder therapeutische Behandlungen in Anspruch nahm, stellen keine nach § 34 EStG zu berücksichtigenden Krankheitskosten dar. (Jakom/Peyerl; EStG 2020 § 34 Rz. 90 mwN).

Diese Kosten können daher nicht als außergewöhnliche Belastungen nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 angesetzt werden

2.3. Zu Spruchpunkt III. (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 Lösung der Frage, ob Ausgaben aus einer gewerblichen Tätigkeit, die als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO eingestuft wurde, als Werbungskosten bei Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit berücksichtigt werden können, ergibt sich aus den im Begründungsteil zitierten Bestimmungen des EStG 1988.

Die Lösung der Frage, ob Ausgaben für eine Interessenvertretung in einem nicht ausgeübten (nichtselbstständigen) Beruf, aus dem keine Einkünfte erzielt werden bei einer anderen Einkunftsquelle aus nichtselbstständiger Arbeit berücksichtigt werden können, ergibt sich aus den im Begründungsteil zitierten Bestimmungen des EStG 1988.

Die Lösung der Frage, ob Ausgaben für Absolventenvereinigungen von Bildungseinrichtungen, die keinen direkten Bezug zur beruflichen Tätigkeit des BF haben und den gesellschaftlichen Kontakt der Absolventen fördern sollen, bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit abgezogen werden können ergibt sich aus den im Begründungsteil zitierten Bestimmungen des EStG 1988 und den oben zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen und Kommentarmeinungen.

Die Lösung der Frage, ob Kosten für ein Studium, das sich aus den persönlichen Neigungen des BF ergibt und das keinen Bezug zur ausgeübten beruflichen Tätigkeit des BF hat bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit abgezogen werden können, ergibt sich aus den im Begründungsteil zitierten Bestimmungen des EStG 1988 und den oben zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen und Kommentarmeinungen.

Die Lösung der Frage, ob freiwillige Zahlungen an einen Orden der eine Teilorganisation der katholischen Kirche darstellt, als Pflichtbeiträge an eine gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft anzusehen sind und damit als Sonderausgaben abzugsfähig sind, ergibt sich aus den im Begründungsteil zitierten Bestimmungen des EStG 1988 und den oben zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen und Kommentarmeinungen.

Die Lösung der Frage, ob eine Behinderung als außergewöhnliche Belastung nach § 35 EStG 1988 zu berücksichtigen ist, wenn keine entsprechende Bestätigung durch die zuständige Stelle ausgestellt wurde, ergibt sich aus den im Begründungsteil zitierten Bestimmungen des EStG 1988.

Die Lösung der Frage, ob Aufenthalte im Thermen ohne ärztliche Betreuung oder therapeutische Anwendungen als außergewöhnliche Belastung (Krankheitskosten) zu berücksichtigen sind, ergibt sich aus den oben zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen und Kommentarmeinungen.

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen nicht vor.

Salzburg, am 18. März 2021