

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. November 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 29. September 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. Februar 2023 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

1) Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt: Bf.) machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 unter anderem eine Spende für die Pfarrkirche ***1*** in Höhe von 800,00 € und im Zusammenhang mit Kuraufenthalten in ***2*** stehende Aufwendungen in Höhe von 3.948,00 € als außergewöhnliche Belastung geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2019 vom 29.9.2022 fanden weder die geltend gemachten Kurkosten eine steuerliche Berücksichtigung noch die Spende in Höhe von 800,00 €. Begründend wurde ausgeführt, die Pfarrkirche ***1*** sei kein begünstigter Spendenempfänger im Sinne des § 18 EStG 1988 und somit auch nicht in der Liste der begünstigten Spendenempfänger enthalten. Daher sei die gegenständliche Spende nicht als Sonderausgabe abzugsfähig. Hinsichtlich der nicht gewährten Kurkosten wurde auf die Bescheidebegründungen der Vorjahre verwiesen.

Die gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 3.8.2022 richtete sich gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Spende an die Pfarrkirche ***1*** in

Höhe von 800,00 € sowie gegen die sonstigen Abweichungen gegenüber der Steuererklärung des Bf. Begründend führte der Bf. unter Verweis auf seine diesbezüglichen Ausführungen im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2020 aus, die Nichtanerkennung der Spende als Sonderausgabe sei aus rein formalen Gründen erfolgt, die er nicht beeinflussen könne. Er beantrage daher seinen Beitrag zur Erhaltung der schönen und für ihn wichtigen Kirche zumindest als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anzuerkennen, da er sich dieser Belastung aus sittlichen Gründen (verwiesen werde auf die im Schreiben an den Finanzminister angeführten höchstpersönlichen Gründe) nicht zu entziehen vermöge.

Das der Beschwerde beigelegte Schreiben des Bf. an den Finanzminister vom 12.9.2022 hat folgenden Inhalt: „Da ich eine besondere Nahebeziehung zur Pfarre ***1*** habe (dort getauft, gefirmt, Hochzeit und ca. 50 Jahre gewohnt sowie eine wunderschöne Kirche, fällt unter die Baudenkmäler), spende ich ihr schon jahrelang jedes Jahr eine freiwillige Zuwendung für die Erhaltung dieses Baujuwels.

Bis 2016 wurde diese Spende vom Finanzamt ***3*** als Sonderausgabe anerkannt. Seit 2017 nicht mehr, da die Geltendmachung als Sonderausgabe erschwert wurde. Erschwert deshalb, da für die Pfarre ***1*** die Umstellung auf die EDV-Anlage zu kompliziert ist, wie mir der hierfür zuständige Pfarrmitarbeiter ***4*** sagte. Früher über das Bundesdenkmalamt, was für komplizierte Methoden.

Vielleicht können Sie mir dazu wieder verhelfen, indem die Vorlage des Spendenbelegs an das Finanzamt (was für mich normal und richtig ist) genügt. Ich erwarte gerne eine positive Erledigung.“

Das Antwortschreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.10.2022 wird Folgendes ausgeführt: „Vielen Dank für Ihr Schreiben im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Spenden als Sonderausgabe. Wir haben uns Ihr Anliegen angesehen und auch bei den Kolleginnen und Kollegen beim Finanzamt nachgefragt.

Sonderausgaben wurden bis einschließlich 2016 auf Grundlage der Eintragung in der Steuererklärung berücksichtigt. Ab dem 1. Jänner 2017 wurde die Spendenabsetzbarkeit neu geregelt. Die Spenden werden nun von den Spendenorganisationen verpflichtend direkt an das Finanzamt gemeldet und automatisch in die Arbeitnehmerveranlagung übernommen. Damit können sie steuerlich abgesetzt werden. Im Steuerbescheid wird genau aufgeschlüsselt, welche Organisation welchen Betrag übermittelt hat. Die gesetzliche Grundlage für diesen Datenaustausch ist § 18 Abs. 8 Einkommensteuergesetz (EStG) und die dazu ergangene Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung.

Die Regelung sieht die Mitwirkung des Zahlers und des Spendenempfängers vor: Der Zahler, der Sonderausgaben absetzen möchte, muss seinen Vor- und Zunamen sowie sein Geburtsdatum bekanntgeben, damit der Zahlungsempfänger auf Grundlage des für den Zahler ermittelten

sogenannten „verschlüsselten bereichsspezifischen Personenkennzeichens für Steuern und Abgaben“ die Übermittlung vornehmen kann. Der Zahlungsempfänger muss auf Grundlage dieses verschlüsselten Personenkennzeichens der Finanzverwaltung bis Ende Februar des Folgejahres im Wege von FinanzOnline den Gesamtbetrag der im betreffenden Kalenderjahr geleisteten Spendenbeträge übermitteln.

Eine Ausnahme sieht die gesetzliche Regelung leider nicht vor. Die vollständige Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen finden Sie tagesaktuell auf der Webseite des Bundesministeriums für Finanzen unter bmf.gv.at.

Wir hoffen, wir konnten Sie ausreichend informieren und bedauern, Ihnen keine andere Mitteilung machen zu können.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2.12.2022 wurde die Beschwerde mit folgender Begründung abgewiesen:

- Spende

Die Pfarrkirche ***1*** sei keine begünstigte Einrichtung laut § 4a Abs. 3 EStG 1988. Freiwillige Zuwendungen an diese Einrichtung könnten daher nicht als Sonderausgabe berücksichtigt werden.

Eine sittliche Verpflichtung komme in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen (§ 25 BAO, weiters der Lebensgefährte, vgl. dazu VwGH 13.5.1986, 86/14/0004) in Betracht, soweit nicht ohnehin hinsichtlich dieses Personenkreises eine rechtliche Verpflichtung bestehe. Eine allgemeine sittliche Pflicht, Dritten beizustehen, bestehe nicht (VwGH 27.9.1905, 92/15/0214). Eine sittliche Verpflichtung liege nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten erscheine. Es reiche nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tötigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühle. Ebenso sei nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheinen möge (vgl. dazu VwGH 26.11.1997, 95/13/0146, betreffend Prozesskosten der Eltern; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255, betreffend Übernahme einer Bürgschaft, siehe auch Rz 893f; VwGH 9.9.1998, 94/14/0009, betreffend Kosten des Haftprüfungsverfahrens für den 50 Jahre alten, im Erwerb nicht durch Krankheit oder Invalidität behinderten Bruder; VwGH 17.12.1998, 97/15/0055, betreffend Aufwendungen zur Abwendung des Konkurses des Ehepartners) oder eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermeiden werden solle (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018, betreffend Tilgung einer Schuld der Ehegattin zur Heilung ihrer psychosomatischen Erkrankung; VwGH 15.7.1998, 95/13/0270, betreffend Nachlassverbindlichkeiten). Es komme darauf an, ob der Steuerpflichtige objektiv glauben dürfe, eine existenzbedrohende Notlage eines Angehörigen abwenden zu können.

Gegenüber einem Verein bestehe auch für einen Funktionär keine sittliche Notwendigkeit zur Kostenübernahme (VwGH 27.9.1995, 92/15/0214). Ebenso bestehe keine sittliche Notwendigkeit zur Spende an eine Pfarrkirche, selbst wenn eine persönliche Nahebeziehung bestehe. Die freiwillige Spende des Bf. an die Pfarrkirche ***1*** sei mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung zu beurteilen und dementsprechend nicht anzuerkennen.

Hinsichtlich der als Kurkosten im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung beantragten Fahrten nach ***2*** sowie des dortigen Aufenthaltes werde nochmals auf die Feststellungen des BFG vom 12.4.2017 verwiesen. Demnach handle es sich bei den gegenständlichen Behandlungen in ***2*** nicht um Kuraufenthalte im steuerlichen Sinne, sondern um Aufenthalte, welche letztlich auch der Förderung der Gesundheit (bzw. der Verminderung des vorliegenden Leidens) dienten. Dieser Ansicht sei auch der VwGH am 30.4.2019 mit Beschluss, in welchem die eingebrachte Revision zurückgewiesen worden sei, nicht entgegengetreten.

Die bisher vorgelegten Unterlagen (z.B. ärztliche Bestätigung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019) würden an dieser Beurteilung nichts zu ändern vermögen. Das Kriterium der Integration der Badereise in einen kurmäßig geregelten Aufenthalt liege im Beschwerdefall laut vorliegenden Unterlagen nicht vor. Dies werde auch im Schreiben des Bf. vom 30.11.2021 als Erklärungsbeilage bestätigt, laut dem sich im Fall des Bf. herausgestellt habe, dass das Thermalwasser von ***2*** die stärkste Linderung bewirke, allein der Aufenthalt im Heilwasser maßgeblich sei und hierzu logischerweise kein Kurplan notwendig sei. Es werde auch kein Kuraufenthalt von (üblichen) drei Wochen, sondern höchstens eine Woche benötigt.

Eine Eingliederung in eine kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung sei als Merkmal Voraussetzung dafür, dass die Aufwendungen zu außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 führen könnten. Der Verweis im Schreiben vom 30.11.2021 darauf, dass der Bf. am Grad der Besserung der Beschwerden selbst am besten die Thermalwasseranwendungen einteilen könne, möge zwar zutreffend sei, stelle aber kein nach außen hin objektiv erkennbares Merkmal der Behandlung dar.

Laut Antwortschreiben vom 14.10.2020 sei den vor Ort tätigen Kurärzten ein solcher Therapieplan fremd. Sei eine Eingliederung in einen therapeutisch geregelten Ablauf aber von vornherein nicht möglich, weil ein solcher Therapieplan gar nicht vorgesehen sei, so fehle dem dortigen Aufenthalt das steuerlich zu berücksichtigende Kriterium.

Mangels kurgemäßigem Ablauf der Therapie und Betreuung handle es sich um Aufwendungen zur Förderung des allgemeinen körperlichen Wohlbefindens und damit um typische Kosten der privaten Lebensführung. Derartige Kosten seien gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 steuerlich nicht zu berücksichtigen. Es sei nicht Normzweck des § 34 EStG 1988 private Aufwendungen durch Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und damit die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Es sei keine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen

nachgewiesen worden und somit liege keine außergewöhnliche Belastung vor. Die Kosten im Zusammenhang mit den Aufenthalten des Bf. in ***2*** seien daher weiterhin zu versagen gewesen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag begehrte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Hierzu werde er seinen langjährigen Hausarzt ***5*** in ***1*** stellig machen, damit dieser den Grund seiner Kurreisen nach ***2*** dem erkennenden Senat aus medizinischer Sicht darlegen könne, nämlich, dass es sich dabei um keine Wellnessreisen zur bloßen Förderung des allgemeinen Wohlbefindens handle, sondern dass diese Reisen ausschließlich der therapeutischen Linderung seiner Krankheit durch den Aufenthalt im Heilwasser des genannten Bades dienen würden. Bei diesen Kuraufenthalten habe es sich ergeben, dass eine Dauer von bis zu 10 Tagen hinreichend sei, um eine längere Beschwerdefreiheit zu bewirken. Das sei der alleinige Grund, dass er jährlich mehrere Reisen in dieses Bad mache, um dort jeweils eine Wasserkur im Heilwasserbecken (nur Halle) zu absolvieren und in einer Privatpension zu nächtigen. Die behördliche Rechtsansicht zu seinem Antrag auf Anerkennung der anfallenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung wäre nur dann zutreffend, wenn er in ***2*** für drei Wochen in einem Wellnesshotel absteigen und das Bad ohne jegliche ärztliche Verordnung nach Lust und Laune benützen würde.

Zur Gleichbehandlung seiner Beschwerdesache ersuche er das BFG, diese an einem ähnlich gelagerten Fall im Bundesgebiet zu messen, so es überhaupt einen solchen gebe.

Dem Vorlageantrag beigelegt war die folgende, mit 17.11.2015 datierte Stellungnahme des langjährigen Hausarztes des Bf.: *„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 Fall des Bf. findet er in ***2*** 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.“*

In der am 24.2.2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde jener Arzt einvernommen, der dem Bf. jeweils vor Kurantritt unter Anführung der Diagnose periodische Badekuren in ***2*** aufgrund der Eigenschaften des dortigen Heilwassers unter jeweiliger Anführung der Dauer des Kuraufenthaltes verordnete. Bei diesem Arzt handelt es sich um den langjährigen Hausarzt des Bf. Der Allgemeinmediziner gab an, dass weder im Vorfeld der Kur noch im Nachhinein Untersuchungen durchgeführt worden seien. In Frage gekommen wären einzig Blutuntersuchungen. Solche wären im konkreten Fall jedoch ergebnislos geblieben, weil kein entzündlicher Rheumatismus mehr vorgelegen sei, sondern ein degeneratives Wirbelsäulenleiden. Die Dauer der Kur sei primär an Hand von Erfahrungswerten bestimmt worden, da der Bf. bereits seit Jahrzehnten ca. vierteljährlich diese Kuren gegen seine starken Schmerzen erfolgreich absolviert habe. Bei der angeordneten Dauer der Kur habe auch eine

Rolle gespielt, wie viel Zeit der Bf. erübrigen habe können. Eine eklatante Besserung der Schmerzen sei im Allgemeinen sehr schnell eingetreten, manchmal bereits nach 2 Tagen. Eine längere Kurdauer sei aus medizinischer Sicht aber jedenfalls von Vorteil. Massagen und Kuren in anderen Heilthermen hätten nicht den gewünschten Erfolg gebracht.

Dem Einwand des Vertreters der belangten Behörde, wonach ohne Untersuchungen nicht objektiv feststellbar sei, ob eine Kur tatsächlich erfolgreich gewesen sei, hielt der Arzt entgegen, dass der Erfolg einer Kur schwer messbar bzw. nicht objektivierbar sei. Er habe diesbezüglich Erfahrung, weil er 30 Jahre als Kurarzt in ***6*** tätig gewesen sei. Er berücksichtige daher generell die persönlichen Erfahrungen seiner Patienten. Wenn ihm ein Patient mitteile, dass ihm eine Physiotherapie guttue, dann verschreibe er sie ihm. Wenn jemand lieber eine Spritze gegen die Schmerzen möchte, verwehre er sie ihm nicht.

Zur Frage, ob sich der Bf. jedes Jahr zur selben Zeit aufgrund stärker werdender Schmerzen von seinem Arzt Thermalbäder verschreiben habe lassen, gab der Bf. an, dass ca. alle drei Monate eine Kur erforderlich gewesen sei. Da er Wärme als wohltuend empfinde, sei er jeweils im Mai/Juni und dann erst wieder im Oktober auf Kur gewesen. In der kalten Jahreszeit sei eine Kur in kürzeren Abständen notwendig gewesen.

Zum jeweiligen Ablauf der Kur führte der Bf. aus, er habe bereits am Tag seiner Ankunft in ***2*** den Kurarzt aufgesucht. Die Kosten dafür habe die Krankenkasse übernommen, er habe lediglich seine E-Card vorweisen müssen. Der Kurarzt habe Sitzbäder angeordnet und zwar für 2 Stunden am Vormittag und - nach einer Pause - für 2 Stunden am Nachmittag. Am letzten Tag der Kur habe ihm der Kurarzt die vorgelegte Bestätigung ausgehändigt. Im Jahr 2022 habe ihm die nunmehrige Kurärztin aufgrund seines fortgeschrittenen Alters empfohlen, die Dauer der Sitzbäder zu reduzieren.

Massagen oder andere Therapien habe er nicht vornehmen lassen. Verabreichte Massagen seien kontraproduktiv gewesen, die Schmerzen seien sogar stärker geworden. Er habe in ***2*** ausschließlich die allgemein zugängliche Badehalle aufgesucht und dort seine Sitzbäder durchgeführt. Die Bäder im Freien frequentiere er nicht, weil es nur in der Halle pures Heilwasser gebe, das sogar zweimal täglich gewechselt werde. Belege betreffend Eintritt oder Liegestühle könne er deshalb nicht vorlegen, weil diese vor Ort einbehalten würden.

Zuschüsse zu den Aufenthalten in ***2*** seien vom Träger der gesetzlichen Sozialversicherung nicht geleistet worden. Er habe auch nicht um Kostenübernahme angesucht, da seiner Erfahrung nach ab einer bestimmten Einkommenshöhe ohnehin keine Zuschüsse geleistet würden.

Anzumerken sei, dass ihm seit 2005 seitens des Finanzamtes die Beibringung unterschiedlichster Unterlagen aufgetragen worden sei. Er habe sich stets bemüht, diesen Aufträgen nachzukommen. Dennoch seien die Heilwassertherapien nicht anerkannt worden.

Diesbezüglich verweise er auch auf Prof. Dr. ***7***. Laut diesem sei zwischen einer Kur und einer Reha zu entscheiden. Da die Thermalbäder der Linderung seines bekannten Leidens dienten, absolviere er eine Rehabilitation und keine Kur. Nur bei einer Kur sei ein Kurplan erforderlich, bei einer Rehabilitation genüge die Bestätigung des Hausarztes.

Zur Frage, ob er auch andere Thermalbäder aufgesucht und von der Krankenkasse genehmigte Kuren absolviert habe, führte der Bf. aus, er kenne die meisten Kurorte in Österreich. So sei er beispielsweise 1974 in ***8*** und später auch in ***9*** gewesen. Zuletzt habe er im Jahr 1983 über die gesetzliche Krankenkasse eine Kur absolviert. Danach seien die Kuren auf private Initiative erfolgt, weil das Heilwasser von ***2*** bei ihm am wirksamsten sei. Die Zusammensetzung des Heilwassers der Heilthermen in Österreich und im süddeutschen Raum entspreche nicht jenem in ***2***. Anders als in ***2*** enthalte das Wasser hauptsächlich Natrium-Kalzium, praktisch kein Radon. Eine solche Zusammensetzung des Heilwassers würde nicht nur er, sondern viele Leute nicht vertragen. Die nach ***2*** am wenigsten weit entfernte Heiltherme, deren Heilwasser dieselbe Zusammensetzung wie jenes in ***2*** habe, liege in ***10***.

Der VwGH habe ihm unterstellt, dass es sich bei den Heilwassertherapien um eine bloße Badereise handle. Das ist unzutreffend, er fahre ausschließlich zwecks Linderung seiner Schmerzen nach ***2***. Das Finanzamt behaupte wiederum, dass nur dann eine Kur vorliege, wenn über einen längeren Zeitraum - jedenfalls für mehr als eine Woche - Therapien absolviert würden. Wenn er keine Schmerzen mehr habe, dann müsste doch eine Woche ausreichend sein.

Hinsichtlich der Spende an die Pfarrkirche ***1*** brachte der Bf. vor, er habe gestern nochmals deren Kassier kontaktiert. Dieser habe ihm wiederum bestätigt, dass die Pfarrkirche ***1*** auf der Liste der begünstigten Empfänger stehe.

Nachdem dem Bf. von der zuständigen RichterIn des BFG Ausdrücke übergeben wurden, laut denen die Pfarrkirche ***1*** nicht in der „Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen“ auf der BMF-Homepage eingetragen ist, gab der Bf. seine Absicht bekannt, nochmals mit dem betreffenden Kassier in Kontakt zu treten und den geforderten Beweis dem BFG vorzulegen.

Zum subsidiären Antrag auf Anerkennung der Spende als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 führte der Vertreter der belangten Behörde aus, von einer sittlichen Verpflichtung könne gesprochen werden, wenn sich alle billig und gerecht denkenden Menschen einig wären, dass eine freiwillige Zuwendung sittlich geboten wäre. Im konkreten Fall müssten sich also alle Katholiken im Wohnort des Bf., die dort ebenfalls über lange Zeit ihren Wohnsitz sowie eine Nahebeziehung zur dortigen Pfarrkirche hätten, sittlich zur Leistung einer Spende verpflichtet fühlen.

Nach Beendigung des Beweisverfahrens gaben die Parteien bekannt, dass sie ihre Anträge aufrechterhalten.

Am 28.2.2023 teilte der Bf. der zuständigen Richterin des BFG mit, der betreffende Kassier hätte nochmals bestätigt, dass die Pfarrkirche ***1*** auf der Liste der begünstigten Empfänger stehe. Der geforderte Ausdruck könnte urlaubsbedingt erst in 10 Tagen vorgelegt werden.

Die zuständige Richterin des BFG gab dem Bf. bekannt, dass schon deshalb keine Berücksichtigung der Spende als Sonderausgabe erfolgen könne, weil im Beschwerdefall keine automatische Datenübermittlung erfolgt sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- Thermalbäder in ***2***

Der zu 40% körperlich beeinträchtigte Bf., ein Pensionist, machte im Streitjahr 2019, wie bereits in den Vorjahren, unter anderem nachfolgende Aufwendungen für Thermalwasserkuren im ungarischen ***2*** geltend:

4 Hin- und Rückfahrten ***11*** mit dem privaten PKW (4 x 1540 km x 0,42 €)	2.527,20 €
33 Nächtigungen mit Frühstück in ***2*** bei einer privaten Unterkunftgeberin (33 x 30,00 €)	990,00 €
32 Badeeintritte	370,80 €
	3.948,00 €

Vorgelegt wurden vier jeweils vor Beginn der Badekuren nach ***2*** vom langjährigen Hausarzt des Bf. erstellte und mit 20.2.2019, 7.6.2019, 4.10.2019 sowie mit 29.11.2019 datierte Bestätigungen über die medizinische Sinnhaftigkeit dieser Kuren. Laut diesen im Wesentlichen wortgleichen Bestätigungen leidet der Bf. seit über 25 Jahren an einem chronischen Cervical/Lumbalsyndrom, welches seither auch aktiv behandelt wird. Bewährt haben sich in der jahrzehntelangen Therapie laut Angaben des Allgemeinmediziners im akuten Fall Injektionen. Die besten und langfristig wirksamsten medizinischen Maßnahmen waren und sind laut ärztlichen Bestätigungen periodische Badekuren in ***2***, welches sich im Fall des Bf. aufgrund des dortigen speziellen Wassers als einzig und bestens geeignetes Bad erwiesen hat. Ärztlich angeordnet wurden daher Badekuren in ***2*** vom 2.3.2019 bis 10.3.2019, vom 15.6.2019 bis 23.6.2019, vom 5.10.2019 bis 14.10.2019 und vom 7.12.2019 bis 15.12.2019.

Untersuchungen wurden laut Angaben des behandelnden Arztes weder im Vorfeld der Kur noch nach absolvierter Kur durchgeführt. Die Dauer der Kur wurde vom Arzt primär an Hand von Erfahrungswerten bestimmt und es spielte auch eine Rolle, wie viel Zeit der Bf. jeweils erübrigen konnte.

Beigebracht wurden zudem vier mit 8.3.2019, 21.6.2019, 9.10.2019 und 9.12.2019 datierte kurärztliche Bestätigungen, die dem Bf. für den Zeitraum 2.3.2019 bis 10.3.2019 die neunmalige Inanspruchnahme von Thermalbädern, für den Zeitraum 15.6.2019 bis 23.6.2019 die siebenmalige Inanspruchnahme von Thermalbädern, für den Zeitraum 5.10.2019 bis 14.10.2019 die neunmalige Inanspruchnahme von Thermalbädern und für den Zeitraum 7.12.2019 bis 15.12.2019 die siebenmalige Inanspruchnahme von Thermalbädern bescheinigte. Bescheinigt wurden auch eine kurärztliche Betreuung und Überwachung mit regelmäßiger Freizeitgestaltung sowie die Diagnose Cervical/Lumbalsyndrom (Halswirbelsäulen- und Lendenwirbelsyndrom).

Der Ablauf der Kur erfolgte laut Angaben des Bf. dergestalt, dass der Bf. am Tag seiner Ankunft in ***2*** den Kurarzt aufsuchte und dieser ihm für 2 Stunden am Vormittag und - nach einer Pause - für 2 Stunden am Nachmittag Sitzbäder verordnete. Die Sitzbäder wurden ausschließlich in der öffentlich zugänglichen Badehalle durchgeführt. Abgesehen von den Sitzbädern im Thermalwasser gab es keine Therapien. Die Kosten für den Kurarzt übernahm die Krankenkasse.

Zuschüsse bzw. ein gänzlicher oder teilweiser Kostenersatz für die Badekuren sind nach Angaben des Bf. nicht erfolgt.

- Spende

Vorgelegt wurde eine mit 16.8.2019 datierte Zahlungsbestätigung über 800,00 €, Zahlungsempfänger ist die Pfarrkirche ***1***, als Verwendungszweck wird „Spende Kirchturmrenovierung“ angeführt.

Sowohl mit Schreiben vom 21.11.2022 als auch in der am 24.2.2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung sowie in einem am 28.2.2023 geführten Telefonat teilte der Bf. mit, dass die Pfarrkirche ***1*** laut deren Kassier entgegen den Behauptungen des Finanzamtes in der „Liste spendenbegünstigter Einrichtungen“ auf der Homepage des BMF eingetragen ist.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde im Beschwerdefall vorgelegten Akten sowie aus dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung am 24.2.2023.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In Streit steht, ob Aufwendungen für Thermalbäder in einer öffentlich zugänglichen Heiltherme (Kosten für Nächtigungen mit Frühstück, Fahrtkosten und Eintrittskarten in die Heiltherme) als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind. Strittig ist zudem, ob eine an eine Pfarrkirche für eine Kirchturmrenovierung geleistete Spende als Sonderausgabe oder als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen ist.

- Thermalbäder (Kurkosten)

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- beziehungsweise Vermögensverhältnisse erwächst (Außergewöhnlichkeit, Abs. 2 leg. cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg. cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird (Abs. 4 leg. cit.).

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Der Freibetrag beträgt gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 bei einer 40%igen Minderung der Erwerbsfähigkeit 164 € jährlich.

Neben dem Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Kürzung um den Selbstbehalt können nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen unter anderem Kosten der Heilbehandlung (z.B. Kosten für ärztlich verordnete Kuren) im nachgewiesenen Ausmaß geltend gemacht werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach judiziert hat (siehe dazu beispielsweise VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120, und VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022), führt nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)aufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung. So muss die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheinen. Überdies müssen die Behandlungen unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgen und der Tagesablauf muss kurmäßig geregelt sein (verwiesen wird diesbezüglich auch auf die Rechtsprechung des OGH (z.B. OGH 5.12.2000, 10 ObS 311/00h), wonach nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal

erbracht werden, den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern können und deshalb als Heilmittel zu qualifizieren sind). Weiters ist ein vor Kurantritt ausgestelltes ärztliches Gutachten vorzulegen, aus dem die Notwendigkeit, die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ersichtlich sind.

Im Beschwerdefall wurden dem Bf. von seinem langjährigen Hausarzt jeweils vor Kurantritt unter Anführung der Diagnose periodische Badekuren in ***2*** aufgrund der Eigenschaften des dortigen Heilwassers unter jeweiliger Anführung der Dauer des Kuraufenthaltes verordnet. Wie der behandelnde Allgemeinmediziner in der mündlichen Verhandlung ausführte, wurden weder im Vorfeld noch im Nachhinein Untersuchungen durchgeführt. In Frage gekommen wären einzig Blutuntersuchungen. Solche wären im konkreten Fall ergebnislos geblieben, weil kein entzündlicher Rheumatismus mehr vorlag, sondern ein degeneratives Wirbelsäulenleiden. Die Dauer der Kur wurde primär an Hand von Erfahrungswerten bestimmt, da der Bf. bereits seit Jahrzehnten ca. vierteljährlich diese Kuren gegen seine starken Schmerzen erfolgreich absolviert. Bei der Dauer der Kur spielte auch eine Rolle, wie viel Zeit der Bf. erübrigen konnte. Eine eklatante Besserung der Schmerzen trat im Allgemeinen sehr schnell ein, manchmal bereits nach 2 Tagen. Eine längere Kurdauer ist aber jedenfalls von Vorteil. Massagen und Kuren in anderen Heilthermen hätten nicht den gewünschten Erfolg gebracht.

Nach Rechtsauffassung des BFG wurden die medizinischen Gründe für die verordneten Thermalbäder in ***2*** ausreichend und nachvollziehbar vom behandelnden Arzt dargelegt. Wie in den die Veranlagungsjahre 2012 bis 2015 betreffenden Erkenntnissen des BFG vom 12.4.2017, RV/1100973/2015, sowie vom 24.9.2019, RV/1100208/2017, zutreffend ausgeführt wird, ist aber selbst bei ausreichend konkreten, die medizinische Notwendigkeit, die Dauer einer Kur sowie das Reiseziel belegenden ärztlichen Bestätigungen das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988 nur dann zu bejahen, wenn die Behandlungen unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgten und der Tagesablauf kurmäßig geregelt war.

Der Bf. hat in der mündlichen Verhandlung glaubhaft erläutert, dass der Kurarzt im Streitjahr zu Kurbeginn Sitzbäder im Thermalwasser für jeweils zwei Stunden am Vormittag und zwei Stunden am Nachmittag als medizinisch zweckmäßig erachtete. Von kurmäßig geregelten Tagesabläufen kann aus der Sicht des BFG dennoch nicht gesprochen werden, weil die Umsetzung der Sitzbäder im Unterschied zu den von den Kuranstalten der Krankenkassen angebotenen Kurprogrammen nicht beaufsichtigt war und es so letztendlich dem Bf. oblag, ob, wann bzw. in welchem Ausmaß er Thermalbäder in der öffentlich zugänglichen Heiltherme absolvierte. Nach Rechtsauffassung des BFG kann daher im Beschwerdefall weder von einer ausreichenden ärztlichen Begleitung und Aufsicht gesprochen werden noch von reglementierten kurmäßigen Tagesabläufen.

Verwiesen wird auch auf das den Bf. betreffende Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2008, 2006/15/0120, sowie auf den Beschluss des VwGH vom 30.4.2019, Ra 2017/15/0049. In diesen höchstgerichtlichen Entscheidungen, denen hinsichtlich der Gestaltung der Aufenthalte des Bf. in ***2*** derselbe Sachverhalt zugrunde lag, ist der VwGH der in der Berufungsentscheidung des UFS vom 10.2.2006, RV/0233-F/05, sowie der im Erkenntnis des BFG 12.4.2017, RV/1100973/2015, vertretenen Rechtsauffassung, wonach diese Aufenthalte nicht mit einer kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung verbunden waren, gefolgt.

Hingewiesen wird zudem auf die Entscheidung des UFS vom 10.10.2012, RV/0377-G/12. In diesem insofern gleichgelagerten Fall, als auch hier die Eintrittskosten in eine öffentlich zugängliche Heiltherme einschließlich der damit verbundenen Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht wurden, kam der UFS ebenfalls zum Ergebnis, dass mangels Nachweis einer ärztlichen Kontrolle sowie einer kurmäßig gestalteten Tages- und Freizeitgestaltung kein steuerlich berücksichtigungswürdiger Kuraufenthalt vorliegt. Die Behandlung der gegen diese Entscheidung eingebrachten VwGH-Beschwerde wurde vom Höchstgericht mit Beschluss vom 25.4.2013, 2012/15/0221, abgelehnt.

Mangels Erfüllung sämtlicher von der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung für abgabenrechtlich beachtliche ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich krankheitsbedingte Reisen geforderten Voraussetzungen konnten daher die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Zu einem anderen Ergebnis würde es auch nicht führen, wenn die Aufenthalte in ***2*** nicht als Kuraufenthalte, sondern - wie der Bf. in der mündlichen Verhandlung darlegte - als Aufenthalte im Rahmen einer Rehabilitation angesehen würden. Denn auch in diesem Fall käme eine steuerliche Berücksichtigung der angefallenen Kosten nur bei Vorliegen sämtlicher obig angeführter Voraussetzungen in Betracht.

- Spende

Strittig ist, ob eine an eine Pfarrkirche für eine Kirchturmrenovierung geleistete Spende als Sonderausgabe oder als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen ist.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind freigebige Zuwendungen - soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind - insoweit bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, 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, 2 und 3 und Abs. 4, sowie
- b. ausschließlich in Geld an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2a, Z 4 bis 6, Abs. 4a, Abs. 5 und Abs. 6

geleistet werden.

....

Freigebigte 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 und Abs. 3 Z 2a.

Gemäß § 18 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 sind Beiträge und Zuwendungen an einen Empfänger, der eine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, nur dann als Sonderausgaben zu berücksichtigen, wenn dem Empfänger Vor- und Zunamen und das Geburtsdatum des Leistenden bekannt gegeben werden und eine Datenübermittlung gemäß Z 2 erfolgt.

Gemäß § 18 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 sind Empfänger von Beiträgen und Zuwendungen im Sinne der Z 1 verpflichtet, den Abgabenbehörden im Wege von FinanzOnline Informationen nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen elektronisch zu übermitteln. Zu übermitteln sind gemäß lit. a dieser Norm das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben (vbPK SA) des Leistenden, wenn dieser dem Empfänger Vor- und Zunamen und sein Geburtsdatum bekannt gegeben hat, und der Gesamtbetrag aller im Kalenderjahr zugewendeten Beträge des Leistenden. Die Übermittlung hat zu unterbleiben, wenn der Leistende dem Empfänger die Übermittlung ausdrücklich untersagt hat. In diesem Fall darf bis zum Widerruf für sämtliche Leistungen des betreffenden Kalenderjahres und der Folgejahre keine Übermittlung erfolgen.

Die (begünstigende) Empfängereigenschaft ergibt sich entweder aus dem Gesetz (§ 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4 lit. a bis c und lit. e bis g, sowie Abs. 6 EStG 1988) oder aber, für die Fälle des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 4 lit. d und Abs. 5, wenn der Empfänger zum Zeitpunkt der Zuwendung in die „Liste der begünstigten Einrichtungen“ auf der BMF-Homepage eingetragen war.

Das Vorbringen des Bf., wonach der Pfarrkirche ***1*** zwar keine sich aus dem Gesetz ergebende (begünstigende) Empfängereigenschaft zukommt, diese aber in der „Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen“ auf der BMF-Homepage eingetragen ist, konnte vom BFG nicht verifiziert werden.

Aber selbst wenn die Pfarrkirche ***1*** in der „Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen“ auf der BMF-Homepage eingetragen wäre, könnte eine Berücksichtigung der Spende als Sonderausgabe nur dann erfolgen, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege des automatischen Datenaustausches gemeldet hätte. Dadurch soll der Steuerpflichtige entlastet werden, weil er seine Angaben nicht mehr belegen muss, und die

Finanzverwaltung, weil sie die übermittelten Sonderausgabendaten automatisiert in den Bescheid übernehmen kann und allfällige zu Unrecht angesetzte Beträge verhindert werden (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2021, § 18 Rz 190 ff; BFG vom 09.04.2020, RV/7101102/2020).

Da gegenständlich keine automatische Datenübermittlung erfolgte, sondern die Spende durch Eintragung in die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht wurde, kommt gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 iVm der dazu ergangenen Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung (Sonderausgaben-DÜV BGBl II 2016/289 idF BGBl II 2017/122) ein Abzug der Spende als Sonderausgabe nicht in Betracht.

Den subsidiären Antrag auf Anerkennung der Spende als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 begründete der Bf. mit einer bestehenden sittlichen Verpflichtung aufgrund seiner besondere Nahebeziehung zum Spendenempfänger, der Pfarre ***1***. Diese Nahebeziehung basiere darauf, dass er in dieser Kirche getauft und gefirmt worden sei, dort seine Hochzeit stattgefunden habe, er im Nahebereich dieser Kirche seit ca. 50 Jahren wohne und es sich dabei um ein erhaltungswürdiges Baudenkmal handle.

Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen objektiv durch die Sittenordnung geboten erscheint; es ist also nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen entscheidend. Es reicht daher nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tötigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt; ebenso nicht ausreichend ist, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheint (siehe dazu z.B. Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG, § 34 Anm 32ff; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 34 Tz 42ff; VwGH 26.4.1989, 86/14/0085; VwGH 19.2.1992, 88/14/0170; VwGH 28.2.1995, 95/14/0016; VwGH 18.10.1995, 92/13/0145) oder eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll (VwGH 20.9.1988, 86/14/0015; VwGH 23.5.1996, 95/15/0018). Vielmehr muss das Unterlassen der Handlung als moralisch anstößig empfunden werden und den Steuerpflichtigen etwa durch Sanktionen im sittlich-moralischen Bereich oder auf gesellschaftlicher Ebene treffen (Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 34 Anm 34).

Eine sittliche (ethische) Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen bzw. Lebensgefährten in Betracht (siehe dazu z.B. VwGH 19. 3. 2013, 2009/15/0176, betreffend Kreditaufnahme für Operationskosten der Mutter; UFS 5.7.2004, RV/0591-W/04, betreffend einer sittlichen Verpflichtung zur Pflege der Großmutter durch ihre Enkelin anstatt durch die kranke Mutter), soweit nicht ohnehin hinsichtlich dieses Personenkreises eine rechtliche Verpflichtung besteht.

Nach der im Erkenntnis des VwGH vom 27. 9. 1995, 92/15/0214, unter Verweis auf die Vorjudikate vertretenen Rechtsauffassung besteht jedoch keine allgemeine sittliche Pflicht,

Dritten beizustehen. Vielmehr müssen besondere Umstände hinzutreten, damit eine derartige Pflicht anzunehmen ist. Das Höchstgericht hat deshalb die einem ehrenamtlichen Funktionär (Kassier) eines Vereines aufgrund einer schlagend gewordenen Bürgschaft für einen vom Verein aufgenommenen Kredit erwachsenen Aufwendungen nicht als zwangsläufig aus sittlichen Gründen erachtet.

Für das BFG ist nachvollziehbar, dass sich der Bf. aufgrund seiner Nahebeziehung zur Pfarrkirche ***1*** zur Leistung der Spende verpflichtet fühlte. Es vertritt aber nicht die Auffassung, dass das Nichtleisten der Spende im Fall des Bf. als moralisch anstößig empfunden würde, und der Bf. deshalb Sanktionen auf gesellschaftlicher Ebene zu erwarten hätte, zumal nicht einmal einem Funktionär gegenüber „seinem“ Verein eine besondere, die sittliche Notwendigkeit von Aufwendungen begründende Beziehung zugestanden wurde.

Mangels Zwangsläufigkeit kann die freiwillige Spende des Bf. an die Pfarrkirche ***1*** auch nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Sowohl bei der Beurteilung, ob Aufwendungen für Thermalwasserkuren in einer öffentlich zugänglichen Heiltherme bei der im Beschwerdefall gegebenen Sachlage eine außergewöhnliche Belastung darstellen als auch bei der Frage, ob eine an eine Pfarrkirche für eine Kirchturmrenovierung geleistete Spende als Sonderausgabe oder als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen ist, folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. März 2023