

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 5. August 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 27. Oktober 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 Steuernummer ***BF1StNr1***, 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.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt: Bf.) machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 unter anderem eine Spende für die Pfarrkirche ***1*** in Höhe von 800,00 € und im Zusammenhang mit einem Kuraufenthalt in ***2*** stehende Aufwendungen in Höhe von 968,85 € als außergewöhnliche Belastung geltend. Erläuternd führte der Bf. zu den Kurkosten aus, die aktuelle Verwaltungspraxis gehe bei der Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung von einer Durchschnittsbetrachtung und insbesondere vom Vorhandensein eines Kurplans, fußend auf höchstgerichtlicher Rechtsprechung aus. Diese Betrachtung nehme auf spezielle Einzelfälle keine Rücksicht, und darin liege die Wurzel für die gleichheitswidrige Behandlung seines Falles.

Bei einer Kur, etwa wegen anhaltender Rückenbeschwerden, sei es einseitig, dass mehrere Therapiemaßnahmen für die Besserung oder Heilung dieses Leidens sowie ein Kurplan vonnöten seien. Bei seinem schon jahrzehntelangen Leiden habe sich aus medizinischer Sicht ergeben, dass eine entscheidende Linderung des Leidens nur durch die Heilwassertherapie zu erreichen sei. Ferner habe sich bei ihm herausgestellt, dass das Thermalwasser von ***2***

die stärkste Linderung bewirke. Für diese Therapie sei allein der Aufenthalt im Heilwasser maßgeblich, und hiezu bedürfe es logischerweise keines Kurplans, da die Heilwirkung alsbald zu verspüren sei und sich die Aufenthaltsdauer im Wasser danach richte. Er benötige hierzu auch keinen Kuraufenthalt in ***2*** von (üblichen) drei Wochen, sondern höchstens eine Woche.

Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 13.7.2022 fanden zwar die geltend gemachten Kurkosten eine steuerliche Berücksichtigung, nicht jedoch 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 Sonderausgaben abzugsfähig.

Die gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 5.8.2022 richtete sich gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Spende an die Pfarrkirche ***1*** in Höhe von 800,00 €. Begründend führte der Bf. unter Vorlage des Zahlungsbeleges sowie unter Verweis auf seine diesbezüglichen Ausführungen im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2018 aus, er leiste diese Spende an seine Heimatpfarre, weil er sich dazu aus sittlichen Gründen verpflichtet fühle. In den letzten Jahren seien dringende Reparaturen (Dach, Turm, Statuen, etc.) erforderlich gewesen, an denen er sich finanziell beteiligen habe wollen. Dass die Kirchenleitung, insbesondere der Kassier ***3***, der die administrativen Arbeiten ehrenamtlich verrichte, die durch die Sonderausgabenverordnung erforderliche zusätzliche Arbeit nicht auch noch verrichten könne, sei für den Bf. verständlich. Auf Grund dieser Sachlage ersuche er den Spendenbetrag ohne Vorliegen einer elektronischen Spendenmeldung als Sonderausgabe anzuerkennen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26.8.2022 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 seien freigiebige Zuwendungen an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1, 2 und 3 und Abs. 4 sowie begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2a, Z 4 bis 6, Abs. 4a, Abs. 5 und Abs. 6 ausschließlich in Geld als Sonderausgaben zu berücksichtigen, sofern sie 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht übersteigen würden. Die Eignung eines Spendenempfängers als Einrichtung nach § 4a EStG 1988 ergebe sich bei Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3, Abs. 4 lit. a bis c, lit. e bis g und Abs. 6 EStG 1988 aus dem Gesetz; bei Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 4 lit. d, Abs. 4a und Abs. 5 EStG 1988 erfolge die Feststellung der Voraussetzungen durch einen Bescheid des für das gesamte Bundesgebiet zuständigen Finanzamtes Österreich. Sämtliche Einrichtungen, deren Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis durch Bescheid festgestellt worden sei, sowie gesetzlich genannte inländische Einrichtungen, die eine Datenübermittlung vornehmen würden (siehe Rz 571), seien in der „Liste spendenbegünstigter Einrichtungen“ auf der Homepage des BMF eingetragen.

Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (explizit im Gesetz aufgezählt) seien:

- Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen. Gemäß § 6 Abs. 2 Privathochschulgesetz (BGBl. I Nr. 77/2020) würden Privathochschulen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 EStG 1988 gelten; ab 1.1.2021 würden gemäß § 2 Abs. 7 Fachhochschulgesetz (BGBl. Nr. 340/1993 idF BGBl. I Nr. 77/2020) auch Fachhochschulen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 EStG 1988 gelten;
- durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut seien. Dazu zählten insbesondere der durch das wiederverlautbarte Forschungs- und Technologieförderungsgesetz, BGBl. Nr. 434/1982 idGF, errichtete Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung und der durch dasselbe Gesetz errichtete Forschungsförderungsfonds für die gewerbliche Wirtschaft;
- Gemeinnützige und gewinnlose Forschungsstiftungen (siehe EStR 2000 Rz 1332b);
- die Österreichische Akademie der Wissenschaften.

Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 (mit Bescheid festgestellt und in der „Liste spendenbegünstigter Einrichtungen“ auf der Homepage des BMF eingetragen) seien:

- Juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst seien. Dabei muss es sich grundsätzlich um Publikationen oder Dokumentationen von Forschungs- oder Lehraufgaben handeln, die vom Spendenempfänger selbst durchgeführt worden seien bzw. würden; ausgenommen davon sei der Ankauf wissenschaftlicher Publikationen bzw. Dokumentationen oder die Dokumentation, die der Spendenempfänger selbst vornehme oder vornehmen lasse, wenn dies Voraussetzung für eine konkrete Forschungs- oder Lehraufgabe des Spendenempfängers sei;
- juristische Personen, an denen entweder eine oder mehrere Gebietskörperschaften oder eine oder mehrere Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 zumindest mehrheitlich beteiligt seien, und die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst seien;
- juristische Personen, die ausschließlich mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit

verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst und gemeinnützig im Sinne der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung seien.

Die Pfarrkirche ***1*** sei weder explizit im Gesetz aufgezählt noch scheine sie in der „Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen“ (abrufbar unter https://service.bmf.gv.at/Service/allg/spenden/show_mast.asp) auf der Homepage des BMF auf. Damit sei die freiwillige Zuwendung an die Pfarrkirche ***1*** keine Spende im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 und somit steuerlich nicht als Sonderausgabe absetzbar.

Mit Bescheiden vom 24.10.2022 bzw. vom 27.10.2022 wurden der Einkommensteuerbescheid 2020 vom 13.7.2022 sowie die Beschwerdeentscheidung vom 26.8.2022 gemäß § 299 BAO aufgehoben und ein neuer Sachbescheid 2020 erlassen. Begründend wurde ausgeführt, im Zuge der Prüfung des Vorlageantrags vom 13.9.2022 sei festgestellt worden, dass der Einkommensteuerbescheid 2020 vom 26.8.2022 (Anmerkung: Tatsächlich handelt es sich hierbei um eine Beschwerdeentscheidung) rechtswidrig sei, weil darin nichtabzugsfähige Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden seien. Der rechtswidrige Bescheid sei daher aufgehoben und die Einkommensteuer für 2020 mittels vorliegendem Bescheid neu berechnet worden.

Die Rechtswidrigkeit sei in der Berücksichtigung der Kurkosten nach ***2*** als außergewöhnliche Belastung begründet. Es werde an dieser Stelle 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, mit welcher die eingebrachte Revision zurückgewiesen worden sei, nicht entgegengetreten.

Die im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2020 vorgelegte ärztliche Bestätigung vermöge an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Das Kriterium der Integration der Badereise in einen kurmäßig geregelten Tagesablauf liege im gegenständlichen Fall nicht vor. Dies gehe auch aus den Ausführungen in der Erklärungsbeilage vom 30.11.2021 hervor, laut denen 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) 3 Wochen, sondern höchstens eine Woche benötigt.

Die Eingliederung in eine kurgemäß 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. ausgehend vom Grad der Besserung der Beschwerden selbst am besten die

Thermalwasseranwendungen einteilen könne, möge zwar zutreffend sein, 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 liege also keine außergewöhnliche Belastung vor. Es sei daher eine Neuberechnung der Einkommensteuer 2020 ohne außergewöhnliche Belastung durchzuführen gewesen.

Hinsichtlich der beantragten Spende an die Pfarrkirche ***1*** (800 Euro) sei Folgendes auszuführen: Als Sonderausgaben könnten Beiträge an nach österreichischen Gesetzen anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften berücksichtigt werden. Kirchenbeiträge, die ab 1.1.2017 geleistet würden, seien von der verpflichtenden Sonderausgaben-Datenübermittlung umfasst (vgl. LStR 2002 Rz 630a). Absetzbar seien nur Zahlungen, die auf Grund der Beitragspflicht nach der jeweiligen Kirchenbeitragsordnung geleistet würden. Andere Zahlungen (zB Spenden) seien nicht begünstigt.

Im vorliegenden Fall liege der Behörde lediglich eine Kirchenbeitragsmeldung in Höhe von 300 Euro vor. Für die vom Bf. geleistete zusätzliche Spende in Höhe von 800 Euro für eine Turmrenovierung liege keine Meldung eines begünstigten Spendenempfängers vor. Diese freiwillige Zuwendung habe daher nicht berücksichtigt werden können.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. November 2022 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 abgewiesen. Die Bescheidbegründung ist ident mit jener der mit Bescheid vom 24.10.2022 aufgehobenen Beschwerdeverentscheidung vom 26.8.2022, weshalb zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf diese verwiesen wird.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag beantragte der Bf. ergänzend, die freiwillige Spende an die Pfarrkirche ***1***, sollte sie nicht als Sonderausgabe anerkannt werden können, zumindest als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Er habe diesen Betrag aus sittlichen Gründen geleistet, weil er sich dazu verpflichtet gefühlt habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- Thermalbäder in ***2***

Der zu 40% körperlich beeinträchtigte Bf., ein Pensionist, machte im Streitjahr 2020, wie bereits in den Vorjahren, unter anderem nachfolgende Aufwendungen für eine Thermalwasserkur im ungarischen ***2*** geltend:

1 Hin- und Rückfahrt ***4*** mit dem privaten PKW (1540 km x 0,42 €)	646,80 €
8 Nächtigungen mit Frühstück in ***2*** bei einer privaten Unterkunftgeberin (8 x 30,00 €)	240,00 €
8 Badeeintritte	82,05 €
	968,85 €

Vorgelegt wurde eine mit 30.11.2021 datierte, vor Beginn der Badereise nach ***2*** vom langjährigen Hausarzt des Bf. erstellte Bestätigung über die medizinische Notwendigkeit der Badekur. Laut dieser Bestätigung 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 7.3.2020 bis zum 15.3.2020.

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 wurde zudem eine mit 11. März 2020 datierte kurärztliche Bestätigung, die dem Bf. für den Zeitraum 7.3.2020 bis zum 15.3.2020 die achtmalige Inanspruchnahme von Thermalbädern bescheinigte. Bescheinigt wurde auch die Diagnose Cervical/Lumbalsyndrom.

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.

- Spenden

Vorgelegt wurde eine mit 14.5.2020 datierte Zahlungsbestätigung über 800,00 €, Zahlungsempfänger ist die Pfarrkirche ***1***, als Verwendungszweck wird „Spende Innenrenovierung“ angeführt.

Mit Schreiben vom 21.11.2022 teilte der Bf. dem Finanzamt überdies mit, dass die Pfarrkirche ***1*** laut dem Kassier ***5*** 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 das Streitjahr 2019 betreffenden, am 24.2.2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung, in der auch der Sachverhalt des Jahres 2020 näher erläutert wurde.

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 die Innenrenovierung 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 der 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 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 das Streitjahr 2019 betreffenden mündlichen Verhandlung explizit zum Sachverhalt des Jahres 2020 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 bereits mehrfach erwähnten, das Streitjahr 2019 betreffenden mündlichen Verhandlung auch hinsichtlich des Jahres 2020 glaubhaft erläutert, dass der Kurarzt 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.

- Spende

Strittig ist, ob eine an eine Pfarrkirche für die Innenrenovierung 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.

....

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 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 § 2 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 vertretene 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 eine Thermalwasserkur 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 Innenrenovierung 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