

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Roman Galehr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. November 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 05. April 2024 abgeändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde, stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer hat seine Arbeitnehmerveranlagung 2022 mit Datum 14. November 2023 auf postalischem Wege bei der belangten Behörde eingebracht. Darin beantragte er unter der Kennzahl 476 Ausgaben für Medikamente in der Höhe von € 140,00 und unter der Kennzahl 439 tatsächliche Kosten aufgrund Behinderung in der Höhe von € 1.948,82.

In der Kennzahl 280 machte er eine Spende in der Höhe von € 800,00 geltend.

In einer separaten Beilage zur Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 übermittelte der Beschwerdeführer mit identem Datum die folgenden Unterlagen:

- Bestätigung der AHV Liechtenstein datierend mit Jänner 2023 betreffend Höhe der ausländischen Rente
- Beiblatt samt Berechnung betreffend Kennzahl 359 datierend mit 21. November 2023
- Bestätigung der PVA über Beiträge zur Krankenversicherung auf Grundlage des § 73a ASVG, datierend mit 17. Februar 2023
- Schreiben des Beschwerdeführers datierend mit 21. November 2023, aus welchem die beantragten Ausgaben für die Kur in ***1*** in der Höhe von € 1.948,82 hervorgehen
- Ärztliche Bestätigung von ***2*** datierend mit 03. Juni 2022. Aus dieser geht hervor, dass der Beschwerdeführer an einem ***3*** leidet mit folgender Formulierung: Daher erfolgt diese Zuweisung zu diesem Zeitpunkt und für diese nach individuellem Erfordernis Badekur nach ***1*** vom 12. Juni 2022 bis 19. Juni 2022 die ich so verordnet habe.
- Ärztliche Bestätigung von ***2*** datierend mit 23. September 2023. Aus dieser ist wiederum die Erkrankung des Beschwerdeführers ersichtlich samt folgender Formulierung: Daher erfolgt diese Zuweisung zu diesem Zeitpunkt und für diese nach individuellem Erfordernis Badekur nach ***1*** vom 01. Oktober 2022 bis 09. Oktober 2022 die ich so verordnet habe.
- Konvolut von Zahlungsbelegen aus ***1***
- Überweisungsbeleg Spende Dachsanierung ***4*** in der Höhe von € 800,00 datierend mit 28. Juli 2022

Die belangte Behörde führte in der Folge die Veranlagung durch und erließ mit Datum 17. November 2023 den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2022. Den beantragten außergewöhnlichen Belastungen in der Höhe von gesamthaft € 2.088,82 (€ 140,00 für Medikamente und € 1.948,82 ***1***) wurde seitens der belangten Behörde die steuerliche Geltendmachung verwehrt, da diese Ausgaben im Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG Deckung fanden. Die Spende an die ***4*** in der Höhe von € 800,00 wurde zum Abzug zugelassen.

In der Bescheidbegründung führte die belangte Behörde aus wie folgt:

„Bei Ihrer Veranlagung wurden außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung des Antragsstellers beantragt. Da uns keine Unterlagen bzw. Hinweise auf eine Behinderung des Antragsstellers vorliegen, konnten diese nicht berücksichtigt werden. Die zusätzlichen Kosten wurden bei den Krankheitskosten berücksichtigt. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von € 5.672,21.“

Mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2023 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO und brachte darin vor wie folgt:

„Gegen den ESt-Bescheid 2022 vom 17. November 2023, zugestellt am 25. November 2023 erhebe ich fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde.

Die Beschwerde richtet sich gegen die in der Bescheidbegründung angeführte falsche Behauptung, wonach bei der belangten Behörde keine Unterlagen bzw. Hinweise vorlägen, dass ich eine Behinderung hätte und daher eine solche bei meiner Veranlagung hinsichtlich der beantragten außergewöhnlichen Belastung nicht berücksichtigt werden konnte.

*Richtig ist vielmehr, dass meine dauernde Behinderung von 40% der belangten Behörde schon seit Jahrzehnten bekannt ist, da ich ihr diese Tatsache mit der amtlichen Bescheinigung der Bezirkshauptmannschaft Bregenz vom 7. März 1994 nachgewiesen habe und auf welcher auch amtsärztlich die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit der vom Arzt ***2*** verordneten Heilbehandlung laut Attest vom 7. Februar 1994 bestätigt worden ist.*

Diese Behinderung wurde vom FA seit damals immer berücksichtigt. Die gegenständliche Bescheidbegründung ist daher hinsichtlich der von mir beantragten außergewöhnlichen Belastungen völlig verfehlt.

*Ich beantrage daher, unter Berücksichtigung meines Vorbringens, einen neuen Bescheid zu erlassen, in dem auch die geltend gemachten Rehakosten für die Heilwassertherapie in ***1*** als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, da die Voraussetzungen des § 34 Abs 1 bis 4 EStG zur Gänze vorliegen, insbesondere die 3 taxativ normierten Grundvoraussetzungen des § 34 (1) Ziffer 1-3 EStG.*

Sollte eine dieser Voraussetzungen von dort als nicht gegeben erachtet werden, so müsste das Nichtvorliegen ausführlich und schlüssig unter Bedachtnahme auf Art 18 (1) B-VG begründet werden, also, dass sich das Nichtvorliegen unmittelbar aus dem Gesetz ergibt.

Das alleinige Anführen von höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist nicht verfassungsentsprechend und überhaupt nur bei wesentlich gleichem Sachverhalt maßgeblich. Ich bitte zu beachten, dass ich den ganzen Jänner 2024 ortsabwesend bin und deshalb während dieser Zeit eine ordnungsgemäße Zustellung von Schriftstücken nicht möglich ist.“

Mit Datum 09. Februar 2024 richtete die belangte Behörde ein Ersuchen um Ergänzung an den Beschwerdeführer. Darin führte sie im Wesentlichen aus wie folgt:

„Die geltend gemachten Rehakosten wurden im beanstandeten Bescheid bereits als außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) berücksichtigt. Welche Änderungen beantragen

Sie daher konkret? Möchten Sie die Rehakosten wie in der Steuererklärung beantragt als tatsächliche Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung anstatt der behinderungsbedingten Pauschale geltend machen?

Beantragen Sie die Rehakosten als zusätzliche Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung?

Bitte um entsprechende Rückmeldung. In der Steuererklärung hatten Sie außerdem bislang nicht nachgewiesene zusätzliche Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung in Höhe von € 140,00 beantragt. Sind diese Kosten ebenfalls Gegenstand der Beschwerde und falls ja, welche Änderungen beantragen Sie hier mit der Beschwerde?

Gegebenenfalls wären die beantragten Aufwendungen nachzuweisen. Zur Bearbeitung Ihrer Beschwerde benötigen wir außerdem weitere Nachweise zu den beantragten Rehakosten sowie zu den beantragten Renten und dauernden Lasten. Damit wir die Notwendigkeit Ihrer beantragten Rehakosten überprüfen können, benötigen wir noch die folgenden Nachweise:

- *Nachweis über erhaltene Kostenersätze wie z.B. Krankenkasse, Versicherung, usw.*
- *Wurden keine Kostenersätze geleistet, ist ein Nachweis über den kurmäßigen Ablauf zu erbringen:*

Tagesablauf bzw. Dauer und zeitliche Lagerung der Therapien/ärztlichen Behandlungen sowie die ärztliche Begleitung und Aufsicht.

Hinweis:

Bei derartigen stationären Aufenthalten ist eine Haushaltsersparnis von € 5,23 pro Tag von den beantragten Aufwendungen abzuziehen. Es sind daher jedenfalls Änderungen der beantragten Aufwendungen vorzunehmen. Bitte schicken Sie uns den Nachweis zu den beantragten Kosten für Renten und dauernde Lasten.

- *Name und Adresse der Person, an die Sie die Rente bezahlen*
- *Die Höhe der monatlichen/jährlichen Rente*
- *Rentenvertrag wie z. B. Leibrente, Versorgungsrente*

Hinweis:

Für die Berechnung des Rentenbarwertes steht Ihnen das Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten auf bmf.gv.at zur Verfügung.“

Für die Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung gewährte die belangte Behörde eine Frist bis zum 22. März 2024.

Mit Schriftsatz vom 21. März 2024 antwortete der Beschwerdeführer auf das Ersuchen um Ergänzung wie folgt:

„Begonnen hat die gegenständliche Rechtsmittelsache damit, weil die belangte Behörde in der Begründung ihres Einkommensteuerbescheides 2022 behauptete, dass ihr keine Unterlagen bzw. Hinweise über meine Behinderung vorliegen, wiederum, die belangte Behörde solche besitzt.

Hinweise darauf gab es ebenfalls, da ich meiner Steuererklärung auch die Beilage L 1 ab beigeschlossen habe, aus welcher durch meine Angaben in den Kennzahlen 476 und 439 ein Behindertenfall eindeutig ersichtlich war.

Die ersten 7 Zeilen Ihres oa. Ersuchen sind hiedurch hinfällig, und ich frage mich, wozu ich diese Beilage ausfülle, wenn sie von der belangten Behörde gar nicht beachtet wird und wo dort meine Behinderung in den Stammdaten ersichtlich ist.

Obwohl bei der belangten Behörde insoweit ein Verschulden vorliegt, wurden meine geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen, nämlich Kennzahl 476 € 140,00 und Kennzahl 439 € 1.948,82, zusammen € 2.088,82, ohne Weiteres als solche mit Selbstbehalt festgesetzt, was dann Null ergab.

Was die Krankheitskosten von € 140,00 betrifft, sind diese deshalb auch Beschwerdegegenstand. Es handelt sich hierbei um ein Rheumamittel, das ich schon seit mehreren Jahren geltend gemacht habe (in Österreich nicht erhältlich) und das von der belangten Behörde stets als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurde. Da ich hierfür keine Rechnung erlangen konnte, habe ich noch einen Ersatzausweis in Form eines Fotos erstellt.

*Zum Nachweis des kurmäßigen Ablaufs meiner Reha in ***1*** bringe ich vor:*

*Da die angewandten medizinischen Behandlungen zur Linderung meines Leidens kaum etwas bewirkten, verordnete mir mein Hausarzt ***2***, Bezau, ab 1994 (ebenfalls Amtsarzt) eine Heilwassertherapie in ***1*** und ordnete hiezu an, dass ich mich dort beim diensthabenden Kurarzt melde und ihn um ärztlichen Rat bitte, welches Heilwasserbecken für mich am wirksamsten sei und wie lange ich mich mit Unterbrechungen dann aufhalten solle.*

Er verordnete mir, von den 3 verschiedenen temperierten Heilbecken das Wärmste mit 37 bis 39 Grad Celsius in Anspruch zu nehmen und mich vormittags ca 2 Stunden und nachmittags ca 2 1/2 Stunden mit Unterbrechungen im Wasser aufzuhalten, also pro Tag ca 4 1/2 Stunden und eine Mittagspause von ca 2 Stunden zu machen, während welcher ich viel vom dortigen Trink-Thermalwasser einnehmen solle.

An jedem Ende meines Therapietages (ca 16 Uhr) solle ich ihm über die Wirksamkeit des Heilwassers mit Bezug auf mein Leiden berichten. Der Verlauf dieser Therapie war so, dass ich bereits nach 2 Tagen eine wesentliche Besserung meiner Beschwerden verspürte und diese waren nach 5 bis 6 Tagen überhaupt weg.

*Ich hielt mich stets vollinhaltlich und auch im ureigensten Interesse an diese kurärztliche Verordnung und berichtete nach meiner Heimkunft von dieser Therapie von 5-8 Tagen, jedes Mal über den Erfolg meinem Hausarzt. Somit standen meine Therapien in ***1*** ständig unter ärztlicher Aufsicht, wofür ich selbst das größte Interesse hatte und habe.*

Nach dem Ende der Tagestherapie machte ich einen Spaziergang von etwa 1 Stunde. Dann nahm ich in einem Gasthaus ein leichtes Abendessen ein. Zwischen 18 und 19 Uhr ging ich zu meiner Unterkunft. Schlafen ging ich um ca 20 Uhr, weil ich eine angenehme Müdigkeit spürte.

*Da ich für meine Spende für die Sanierungsarbeiten (Baudenkmäler) ***5*** über € 800,00 als Sonderausgabe keine entsprechende Spalte in der L 1 fand, habe ich den Betrag unter der Kennzahl 280 eingetragen und bitte daher, diese als Sonderausgabe zu belassen.“*

Die belangte Behörde erließ mit Datum 05. April 2024 die Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2022. Darin gab sie der gegenständlichen Beschwerde teilweise statt. In der Bescheidbegründung führte sie aus wie folgt:

Rechtliche Grundlagen:

Gemäß § 18 Abs 1 Z 7 EStG sind 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. Begünstigte Spendenempfänger sind explizit im Gesetz aufgezählt bzw. mit Bescheid festgestellt und in der „Liste spendenbegünstigter Einrichtungen“ auf der Homepage des BMF eingetragen.

Bestimmte Aufwendungen und Ausgaben sind gemäß § 34 EStG als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie - außergewöhnlich sind,- zwangsläufig erwachsen (jemand kann sich aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen diesen Kosten nicht entziehen) und - die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Sofern es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, oder um Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung handelt, sind außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 Abs 6 EStG ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abzugsfähig. Bei Vorliegen einer Minderung der

Erwerbsfähigkeit wird abhängig vom Behinderungsgrad ein Freibetrag gem. § 35 Abs 3 EStG gewährt.

Sachverhalt:

*Es wurde eine Spende von € 800,00 an die ***4*** bezahlt und bisher ungeprüft im Rahmen der Renten oder dauernden Lasten berücksichtigt und nun stattdessen als freiwillige Zuwendung beantragt. Die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Zahlung ist strittig.*

Zudem wurden € 1.948,82 an Rehakosten für Badekuren im Zusammenhang mit der Behinderung sowie weitere € 140,00 für ein behinderungsbedingtes Rheumamittel als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt beantragt. Mangels Angabe eines Behinderungsgrads wurden diese Kosten bislang nur als allgemeine Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt.

*Der Hausarzt ***2*** hat dem Beschwerdeführer vor Beginn der Badereisen Badekuren für die Zeiträume 12. Juni 2022 - 19. Juni 2022 und 01. Oktober 2022 - 09. Oktober 2022 angeordnet. Trotz Aufforderung wurden weder Genehmigungen noch Ersätze durch die Krankenkasse nachgewiesen. Ebenso wurden trotz Aufforderung keine Nachweise über die kurmäßigen Abläufe der Badereisen vorgelegt.*

*Die vorgelegten Unterlagen beschränkten sich auf die ärztlichen Bestätigungen von ***2*** über periodisch verordnete Badekuren, Eintrittsbelege des Kurzentrums ***1*** sowie Belege der Unterkunft.*

Kurmäßige Behandlungspläne und Berichte zu Beginn und Ende der Aufenthalte liegen nach derzeitiger Aktenlage nicht vor.

Über den Sachverhalt wird erwogen:

*Die ***4*** ist weder explizit im Gesetz aufgezählt noch scheint 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 eingetragen.*

*Selbst wenn die ***4*** in der „Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen“ auf der BMF-Homepage eingetragen wäre, könnte eine Berücksichtigung der Spende als Sonderausgabe jedoch nur dann erfolgen, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege des automatischen Datenaustausches gemeldet hätte. Eine entsprechende Meldung liegt nicht vor. Damit ist Ihre freiwillige Zuwendung an die ***4*** keine Spende im Sinne des § 18 Abs 1 Z 7 EStG und somit steuerlich nicht absetzbar.*

Aufgrund des Vorliegens eines amtlich festgestellten Behinderungsgrades von 40% (vgl. VwGH vom 30.04.2019, Ra 2017-15-0049-6) war trotz fehlender Angabe in der Steuererklärung der entsprechende Freibetrag gemäß § 35 Abs 3 EStG zu berücksichtigen. Hinsichtlich der beantragten Kosten für Reha-Aufenthalte (Badereisen bzw. Badekur laut ärztlicher Bestätigung) sowie € 140,00 zusätzliche Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung (Rheumamittel) erfolgte trotz Aufforderung kein Nachweis der Zwangsläufigkeit bzw bezüglich des Rheumamittels auch kein Nachweis über die erfolgte Zahlung. Mangels Nachweis des Aufwands und dessen Zwangsläufigkeit haben wir das Rheumamittel daher nicht berücksichtigt.

In den Beilagen zu Ihrer Steuererklärung haben Sie Ihre Badeaufenthalte als Reha bezeichnet, während Ihr Hausarzt die Badereisen als Badekur bezeichnete. Im EStG sind weder Kur noch medizinische Rehabilitation definiert.

Eine Kur ist laut Gesundheitsportal des Bundesministeriums für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz (www.gesundheit.gv.at) eine medizinische Maßnahme zur Erhaltung und Festigung der Gesundheit, beziehungsweise zur Linderung von chronischen Krankheiten. Neben dem Erhalt und der Förderung der Gesundheit hat die Kur daher auch einen wichtigen präventiven Charakter. Laut Pensionsversicherungsanstalt dient die Kur bzw. die Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge bei Berufstätigen der Erhaltung der Leistungsfähigkeit.

Bei Pensionistinnen und Pensionisten soll Pflegebedürftigkeit vermieden bzw. reduziert werden. Mit der medizinischen Rehabilitation ist hingegen im Anschluss an eine akutmedizinische Versorgung die Wiederherstellung der Gesundheit bzw. die Gesamtheit aller Maßnahmen, die der Verbesserung des Gesundheitszustandes dienen, gemeint. Der Begriff Rehabilitation leitet sich vom lateinischen Wort „rehabilitatio“ ab, was so viel bedeutet wie „Wiederherstellung“. Maßnahmen der medizinischen Reha werden in Österreich nur aufgrund eines Antrages erbracht. Der Antrag erfolgt über den behandelnden Arzt bzw. bereits im Krankenhaus.

*Für die steuerliche Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung ist bei beiden Aufwandskategorien jedenfalls - ein direkter Zusammenhang mit einer Krankheit, - die nachweisliche Notwendigkeit aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit sowie - ärztliche Begleitung und Aufsicht erforderlich, um zwangsläufige von freiwilligen gesundheitsfördernden Maßnahmen zu unterscheiden. Sie haben jedoch nur die medizinisch indizierte Verordnung der Aufenthaltsdauer für Badekuren nach individuellem Erfordernis ohne für Verordnungen übliche Angabe von Anzahl und Dauer der einzelnen Behandlungen nachgewiesen und keine Kurarztbestätigungen vorgelegt. Dass ein gegenüber den Vorjahren wesentlich veränderter Sachverhalt mit nun geregelter Kurablauf vorgelegen wäre, ist aus den vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich und wurde auch nicht behauptet. Mit Verweis auf vergangene Gerichtsentscheidungen zu Ihren Aufenthalten in ***1*** (zB BFG*

vom 06.03.2023 mit GZ. RV/1100007/2021, GZ. RV/1100010/2023 und GZ. RV/1100400/2022) waren daher auch Ihre 2022 erfolgten Badeaufenthalte in ***1*** nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Damit konnte den beantragten Änderungen nur teilweise entsprochen werden. Ihre Eingabe war zudem dahingehend richtigzustellen, dass es sich bei den Einkünften ohne inländischen Steuerabzug (Kennzahl 359 im Formular L1i) ausschließlich um Pensionsbezüge handelt und damit kein Anspruch auf den Pauschbetrag für Werbungskosten und auf den Verkehrsabsetzbetrag besteht (§ 33 Abs. 5 EStG 1988). Stattdessen war gemäß § 33 Abs 6 EStG der Pensionistenabsetzbetrag zu berücksichtigen.

Die Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde wurde dem Beschwerdeführer nachweislich mittels RSb-Sendung am 10. April 2024 zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 07. Mai 2024 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Schriftsatz führte er aus wie folgt:

„Ich beantrage die Vorlage meiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Dies vor allem deshalb, damit die bescheidmäßige Festsetzung und Begründung meiner Einkommensteuer, durch das Gericht auf Gesetzmäßigkeit und Einzelfallgerechtigkeit überprüft werden, wobei höchstgerichtliche Rechtsprechung nur herangezogen werden darf, wenn für meinen Sachverhalt keine zutreffende gesetzl. Regelung und ein gleicher oder ähnlicher Sachverhalt vorliegen.

*Zur Nichtanerkennung der Rehakosten als außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG) bringe ich neben meiner Vorhaltsbeantwortung vom. 21. März 2024 zum Ersuchen vom 9. Februar 2024 vor, dass die Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit, nämlich des Zusammenhangs mit einer Krankheit, die nachweisliche Notwendigkeit aus medizinischen Gründen zu deren Linderung und schließlich der ärztlichen Begleitung, vorliegen, wobei die zwei ersten Voraussetzungen längst aktenkundig sind und die ärztliche Überwachung allein dadurch gegeben ist, dass mir mein Hausarzt nach meinem Besuch in seiner Ordination wegen meiner stärker gewordenen Schmerzen verordnet, zu deren Linderung das bei mir am besten wirkende Heilwasser im ***1*** nach 40-jähriger Erfahrung anzuwenden und bei Schmerzfreiheit, welche bei mir erfahrungsgemäß nach wenigen Tagen eintritt, diese Therapie nach einer Woche zu beenden und die Heimreise anzutreten. Dass bei mir als Person 80 plus die schnellstmögliche Erreichung Schmerzfreiheit durch strikte Befolgung der hausärztlichen Therapieverordnung höchste Priorität hat und auch im ureigensten Interesse liegt, ist wohl verständlich.*

Eine weitere ärztliche Überwachung in meinem Fall ist völlig unnötig, nur weil es die VwGH-Rechtsprechung für Kuraufenthalte verlangt. Für solche ist diese anscheinend notwendig, denn diese Kuren absolvieren gesunde Leute zur Erhaltung ihrer Gesundheit. Das trifft bei mir absolut nicht zu und ist daher zu berücksichtigen.

*Ich ersuche daher, meine geltend gemachten Kosten für die Heilwassertherapie in ***1*** als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Sollten beim Gericht irgendwelche Zweifel an meinen Ausführungen in medizinischer Hinsicht entstehen, so müssen diese durch Beiziehung eines fachmedizinischen Sachverständigen ausgeräumt werden. Das FA hat in seiner Begründung (Seite 4) im ESt-Bescheid (BVE) v. 5. April 2024 ausgeführt, dass der Pensionistenabsetzbetrag gemäß § 33 (6) EStG zu berücksichtigen war. Im Bescheidspruch scheint aber unter dieser Position eine Null auf. Was gilt jetzt?“*

Die belangte Behörde übermittelte den Vorlageantrag vom 07. Mai 2024 nicht innert der in § 264 Abs 4 BAO normierten Frist von 2 Monaten ab Einbringung. Aus diesem Grund übermittelte der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 11. Juli 2024 eine Vorlageerinnerung an das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht der belangten Behörde vom 17. Juli 2024 wurde der Beschwerdeführer gemäß § 264 Abs 4 BAO über die Weiterleitung des Vorlageantrages an das Bundesfinanzgericht in Kenntnis gesetzt.

Mit Datum 07. August 2024 übermittelte der erkennende Richter ein Ersuchen um Ergänzung an den Beschwerdeführer. Darin wurde dieser aufgefordert, Beleg, Quittung oder Rechnung in Bezug auf die Ausgaben für das Rheumamedikament zu übermitteln. Zudem wurde der Beschwerdeführer höflich gebeten, den Namen des betreffenden Medikaments bekannt zu geben.

Für die Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung wurde dem Beschwerdeführer eine Frist von 4 Wochen ab Erhalt des Schreibens gewährt.

Mit Schriftsatz vom 16. August 2024, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 19. August 2024, erstattete der Beschwerdeführer eine Replik zum Vorlagebericht der belangten Behörde vom 17. Juli 2024. Darin wiederholte er in wesentlichen Zügen die bereits im Beschwerdeschriftsatz gemachten Ausführungen.

Mit Schriftsatz vom 10. September 2024 kam der Beschwerdeführer dem Ersuchen um Ergänzung in offener Frist nach. Darin führte er im Wesentlichen aus, dass es sich bei der Arznei um ein ungarisches Rheumamittel namens ***6*** handeln würde. Dieses habe der Unterkunftgeber in ***1*** für den Beschwerdeführer beschafft und zum Preis von € 140,00 an ihn veräußert.

Einen Zahlungsbeleg oder eine Rechnung könne der Beschwerdeführer für das Jahr 2022 nicht vorlegen. Auch der Unterkunftgeber in ***1*** – von welchem der Beschwerdeführer das Arzneimittel bekommen hat – verfüge über keine Rechnungen ode sonstige Aufzeichnungen mehr.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer hat einen Behinderungsgrad von 40%. Er ist Pensionist und bezieht Pensionsbezüge sowohl aus seiner früheren Berufstätigkeit im Inland, welche durch die PVA zur Auszahlung gelangen, als auch aufgrund seiner früheren Berufstätigkeit in Liechtenstein.

Er macht im streitverfangenen Jahr die folgenden Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend:

Aufenthalt ***1*** / Medikamente:

Bezeichnung	Betrag
2 Fahrten Dornbirn – ***1*** (hin u. retour) 3080 km x € 0,42	1.293,60
Aufenthalt mit Frühstück in ***1***	474,00
15 x Eintritt in das Bad	181,22
Rheumamittel ohne Beleg (***6***)	140,00
Gesamt sohin	2.088,22

Spende an ***4***:

Bezeichnung	Betrag
Spende Dachsanierung ***4***	800,00

Nebst den oben angeführten Ausgaben, beantragt der Beschwerdeführer den Pensionistenabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 6 EStG.

2. Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt eröffnet sich dem Bundesfinanzgericht aufgrund des von der belangten Behörde übermittelten Beschwerdeaktes des Beschwerdeführers, aufgrund der eigenen Angaben des Beschwerdeführers in seinen Schriftsätzen, als auch aufgrund der durch das Bundesfinanzgericht durchgeführten weiteren Ermittlungen in Form eines Ersuchens um Ergänzung.

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 18 in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung BGBl I 10/2022 lautet auszugsweise wie folgt:

*§ 18. (1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:
(...)*

7. Freigebige Zuwendungen insoweit, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen, wenn sie a) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1, 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. Eine Zuwendung an einen Empfänger, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, ist durch den Zuwendenden auf Verlangen der Abgabenbehörde durch Vorlage eines Beleges nachzuweisen. Dieser Beleg hat jedenfalls zu enthalten den Namen der empfangenden Körperschaft, den Namen des Zuwendenden, den Betrag und das Datum der Zuwendung. Auf Verlangen des Zuwendenden ist durch einen Empfänger der Zuwendung, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, eine Spendenbestätigung auszustellen. In dieser Bestätigung sind, neben den Inhalten die ein Beleg jedenfalls zu enthalten hat, auch die Anschrift des

Zuwendenden und die Registrierungsnummer, unter der die empfangende Einrichtung in die Liste begünstigter Spendenempfänger eingetragen ist, anzuführen. Die Bestätigung kann für alle von demselben Zuwendenden in einem Kalenderjahr getätigten Zuwendungen ausgestellt werden. Steht den Zuwendungen eine Gegenleistung gegenüber, sind sie als freigebigige Zuwendungen abzugsfähig, wenn der gemeine Wert der Zuwendung den Wert der Gegenleistung erheblich übersteigt. Der dem gemeinen Wert der Gegenleistung entsprechende Teil der Zuwendung ist nicht abzugsfähig. Ebenso nicht abzugsfähig sind Mitgliedsbeiträge in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge, die an eine der begünstigten Körperschaften bezahlt werden. Freigebigige 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.

(...)

§ 33 Abs 6 in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung BGBl I 194/2022 lautet auszugsweise wie folgt:

(6) Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5, steht ein Pensionistenabsetzbetrag gemäß Z 1 und Z 2 oder gemäß Z 3 zu. Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Für die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages gilt:

1. Ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag steht zu, wenn

(...)

3. Liegen die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach der Z 1 nicht vor, beträgt der Pensionistenabsetzbetrag 868 Euro. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 18 410 Euro und 26 826 Euro auf null.

(...)

§ 34 EStG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl I 103/2019

§ 34 EStG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung lautet wie folgt:

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die

Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

(...)

§ 35 EStG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl I 163/2022 lautet auszugsweise wie folgt:

(...)

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung BGBl II 430/2010 lautet auszugsweise wie folgt:

§ 1. Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*

(...)

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(...)

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(...)

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

(...)

Ad 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 € 164,00 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 Kuraufenthalt 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 (vgl hierzu BFG vom 06. März 2023, RV/1100010/2023).

Im streitverfangenen Beschwerdejahr wurden dem Beschwerdeführer von seinem langjährigen Hausarzt vor dem jeweiligen Kurantritt unter Anführung der Diagnose periodische Badekuren in ***1*** aufgrund der Eigenschaften des dortigen Heilwassers unter jeweiliger Anführung der Dauer des Kuraufenthaltes „verordnet“.

Der behandelnde Hausarzt bediente sich dabei in seinen Schreiben vom 03. Juni 2022 und 23. September 2022 der folgenden Formulierung: „Daher erfolgt diese Zuweisung zu diesem Zeitpunkt und für diese nach individuellem Erfordernis Badekur nach Bük vom 12.06.2022 bis 19.06.2022 die ich so verordnet habe.

Die vom Hausarzt gewählte Schreibweise vermag allerdings eine nachfolgende Genehmigung durch die sachlich zuständige Krankenkasse nicht zu ersetzen. Eine solche hat der Beschwerdeführer während des gänzlichen Verfahrens nicht vorgelegt und sich auch nicht darauf berufen.

Zudem bleibt der Beschwerdeführer vor der belangten Behörde und auch vor dem Verwaltungsgericht den Nachweis über den kurmäßigen Ablauf seines Aufenthaltes in ***1*** - samt ärztlicher Betreuung - schuldig.

Seinen eigenen Ausführungen im Vorlageantrag folgend, erachtet der Beschwerdeführer eine weitere ärztliche Überwachung der Heilwasserbehandlung als völlig unnötig.

Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auch auf das den Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführers in ***1*** der idente 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.

ad Medikamentenkosten:

Gemäß § 115 BAO trifft die Abgabenbehörde die amtswegige Ermittlungspflicht. Daher sind bspw. die Abgabenvorschriften über Werbungskosten von Amts wegen anzuwenden (Ritz, BAO⁶ § 115 Tz 1). Den Steuerpflichtigen trifft die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die Pflicht der Abgabenbehörde und jene des Steuerpflichtigen bestehen nebeneinander (Ritz, BAO⁶ § 115 Tz 8 f).

Gemäß § 138 Abs 1 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen; kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. § 138 Abs 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen aufklärbar sind (E 24.2.2004, 99/14/0247; Ritz, BAO⁶ § 138 Tz 1).

Gemäß § 161 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen und – soweit nötig – tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Gemäß § 161 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde bei Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung jene Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt).

Werbungskosten sind somit zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (E 8.2.2007, 2004/15/0102). Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (E 22.12.2011, 2008/15/0164; E 28.05.2008, 2006/15/0125; E 17.12.1996, 92/14/0176).

Kann die genaue Höhe der Werbungskosten durch den Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen werden, ist die Abgabenbehörde grundsätzlich berechtigt, diese gemäß § 184 BAO zu schätzen (E 1.3.1983, 82/14/0199), nicht jedoch die Ausgaben überhaupt nicht anzuerkennen (E 7.11.1981, 418/80).

Zu Bedenken gibt das Bundesfinanzgericht in diesem Zusammenhang, dass es sich gegenständlich um einen Auslandssachverhalt handelt.

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; 26.7.2000, 95/14/0145). Diesfalls besteht somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl zB Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 429 ff; Kotschnigg, ÖStZ 1992, 84; VwGH 25.5.1993, 93/14/0019; 28.5.2009, 2008/15/0046) (vgl hierzu Ritz BAO⁷, RZ 10 zu § 115).

Die obigen Ausführungen zum belegmäßigen Nachweis von Werbungskosten sind gleichlautend auch auf die außergewöhnlichen Belastungen anwendbar.

Der Beschwerdeführer hat nachgewiesenermaßen einen Behinderungsgrad von 40% und eine damit einhergehende Minderung der Erwerbsfähigkeit. Ausgehend davon wurde dem Beschwerdeführer seitens der belangten Behörde in der am 05. April 2024 ergangenen Beschwerdeentscheidung ein Freibetrag in der Höhe von € 164,00 (§ 35 Abs 3 EStG) gewährt.

In der hängigen Beschwerde macht der Beschwerdeführer außergewöhnliche Belastungen für ein Rheumamedikament in der betraglichen Höhe von € 140,00 ohne belegmäßigen Nachweis geltend. Seinen eigenen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. März 2024 folgend, handelt es sich dabei um ein Medikament, welches in Österreich nicht erhältlich ist. Zudem habe die belangte Behörde in den Vorjahren die Ausgaben für das Medikament zum Abzug zugelassen.

In der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung, welche seitens des Bundesfinanzgerichtes an den Beschwerdeführer erging, gab dieser an, dass es ihm nicht möglich war, einen Beleg in Bezug auf die beantragten Ausgaben zu erlangen. Der Unterkunftgeber in ***1*** – von welchem der Beschwerdeführer das Arzneimittel (***6***) bezogen hat – war nach Angabe des Beschwerdeführers nicht mehr in Besitz der entsprechenden Unterlagen.

Als Kosten der Heilbehandlung gelten bspw. Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Die Kosten ohne konkreter ärztlicher Anordnung eingenommener Vitaminpräparate und anderer Nahrungsergänzungsmittel bilden keine außergewöhnliche Belastung ((vgl hierzu VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254, 0255) Doralt, Kirchmayr, Mayr, Zorn EStG²⁰, RZ 17 zu § 35)).

Das Präparat ***6*** wurde dem Beschwerdeführer nicht ärztlich verordnet. Aufgrund seiner Inhaltsstoffe (Heidelbeeren, Trauben, Hollunder, rote Rüben, Sanddorn, Ginseng etc) handelt es sich dabei um ein Nahrungsergänzungsmittel.

Der Beschwerdeführer hat dafür - seinen eigenen Angaben folgend - € 140,00 verausgabt. Der Freibetrag auf Grundlage des § 35 Abs 3 EStG beträgt im Beschwerdejahr 2022 € 164,00 und liegt damit betragsmäßig höher als die vom Beschwerdeführer getragenen Ausgaben für das in Rede stehende Präparat.

ad Spende:

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.

Der Beschwerdeführer macht im streitverfangenen Jahr eine freiwillige Zuwendung an die ***4*** als Renten oder dauernde Lasten in der betragslichen Höhe von € 800,00 geltend.

Spendenbegünstigte Einrichtungen müssen entweder im Gesetz explizit angeführt sein oder in der entsprechenden Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen des BMF aufscheinen.

Die Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen ist unter folgender Internetadresse https://service.bmf.gv.at/Service/allg/spenden/show_mast.asp öffentlich und kostenlos abrufbar.

Im Zuge der Bearbeitung der vorliegenden Beschwerde hat der zuständige Richter eine entsprechende Webrecherche durchgeführt und dabei in die Liste der begünstigten Einrichtungen (Stand 01. Juli 2024) Einsicht genommen. Die genannte Spendenempfängerin scheint in dieser Liste nicht auf.

Selbst für den Fall, dass die ***4*** in der ob erwähnten Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen gelistet wäre, ist zusätzlich dazu noch erforderlich, dass die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege des automatischen Datenaustausches den entsprechenden Zahlungseingang meldet.

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).

In Bezug auf die gegenständliche Beschwerde liegt eine solche Meldung allerdings nicht vor. Aus diesem Grunde kommt gemäß § 18 Abs. 8 EStG in Verbindung mit der dazu ergangenen Sonderausgaben- Datenübermittlungsverordnung (Sonderausgaben-DÜV BGBl II 2016/289 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl II 2020/579) ein Abzug der Spende als Sonderausgabe nicht in Betracht.

Ad Pensionistenabsetzbetrag:

Absetzbeträge tragen entweder in der Tarifsteuer nicht berücksichtigten persönlichen Verhältnissen Rechnung (Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag, Kinderabsetzbetrag – der allerdings eine direkt ausbezahlte Transferleistung darstellt –, Unterhaltsabsetzbetrag, wohl auch Pensionistenabsetzbetrag) oder berücksichtigen einkunftsbezogene oder sonstige Umstände (Verkehrsabsetzbetrag, Pendlereuro Arbeitnehmerabsetzbetrag) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), Einkommensteuergesetz 24. Lieferung 2024, RZ 26 zu § 33).

Da Pensionisten keine Aufwendungen aus der Fahrt zum Dienstort oder zur Pensionsvorsorge haben, muss die Rechtfertigung des Pensionistenabsetzbetrages eine andere sein. Nach den Materialien zum EStG 1972 (EB zur RV 474 BlgNR XIII. GP) soll der Pensionistenabsetzbetrag eine *Entlastung von Pensionsbeziehern* bewirken, vgl auch VfGH 14.3.1977, B 79/75.

Allgemein wird er auch durch allfällige erhöhte Aufwendungen von Pensionisten gerechtfertigt (vgl, *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹, Rz 707). Erhöhte Aufwendungen von Pensionisten betreffen allerdings in erster Linie Kosten von Krankheit, die idR auch zu einem Grad der Behinderung von zumindest 25% führen, sodass solche Mehraufwendungen ohnehin ohne Kürzung durch einen Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind.

Seit der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages ab Pensionseinkünften von € 17.000,00 jährlich steht wohl eine soziale Komponente im Vordergrund. Diese berücksichtigt aber nur die Pensionseinkünfte alleine und lässt andere Einkünfte und damit das Gesamteinkommen außer Betracht, sodass der Pensionistenabsetzbetrag auch bei hohen Einkommen in voller Höhe zustehen kann. (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), Einkommensteuergesetz 24. Lieferung 2024, RZ 81 zu § 33).

Der (allgemeine) Pensionistenabsetzbetrag beträgt grundsätzlich € 400,00 jährlich und ist damit seit 2016 ebenso hoch wie der Verkehrsabsetzbetrag für Arbeitnehmer.

Den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen im Einzelnen (vgl auch *Fellner in Hofstätter/Reichel ua*, Rz 12 zu § 33)

- Bezüge oder Vorteile nach § 25 Abs 1 Z 1 und 2 für frühere Dienstverhältnisse (Firmenpensionen). Dazu gehören auch entsprechende Bezüge und Vorteile von an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich beteiligten Personen (§ 25 Abs 1 Z 1 lit b), Bezüge aus einer (in oder ausländischen) gesetzlichen Krankenversicherung, die auf Grund eines früheren Dienstverhältnisses zufließen (§ 25 Abs 1 Z 1 lit. c und d);
- Pensionen und gleichartige Bezüge iSd § 25 Abs 1 Z 3 aus der (in – oder dieser entsprechenden ausländischen) gesetzlichen Sozialversicherung (§ 25 Abs 1 Z 3 lit a und c) oder aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen (§ 25 Abs 1 Z 3 lit b) sowie Rückzahlung von Pflichtbeiträgen (§ 25 Abs 1 Z 3 lit d); eine ausländische gesetzliche Sozialversicherung entspricht einer inländischen nur dann, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt (VwGH 23.10.1997, 96/15/0234; andernfalls Gegenleistungsrente nach § 29 Z 1; mE müsste auch eine Versicherungspflicht – mit Wahl der Versicherungsanstalt – für eine Vergleichbarkeit ausreichend sein);
- Bezüge aus Pensions- und Unterstützungskassen;
- Bezüge und Vorteile aus Betrieblichen Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge;
- Ruhe- und Versorgungsbezüge iSd § 25 Abs 1 Z 4, insbesondere Bezüge nach dem Bezüge-gesetz (lit a), von Orts-, Stadt-, Bezirks- oder Landesvertretern und deren Hinterbliebenen (lit b) und aus Nebentätigkeiten von Beamten (lit c);
- Ruhebezüge von Lehrbeauftragten im Sinn des § 25 Abs 1 Z 5 (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), Einkommensteuergesetz 24. Lieferung 2024, RZ 81 zu § 33).

Der Pensionistenabsetzbetrag wird bei zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften (bis zum BGBl I 53/2013 laufenden Pensionsbezügen) zwischen € 17.000,00 und € 25.000,00 linear auf null eingeschliffen. Für die Berechnung wird nicht das gesamte Jahreseinkommen, sondern werden nur die im § 33 Abs 6 angesprochenen Einkünfte (Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung, Firmenpension etc) herangezogen (vgl Tz 81; krit *Hollik* in FJ 2009, 233). Mehrere Pensionseinkünfte sind zusammenzurechnen. Es zählen aber nur die zum laufenden Tarif zu besteuern Pensionseinkünfte (gesetzlich klargestellt seit 2013, aA für Zeitraum vor

2013 UFS 16.9.2013, RV/1943-W/13). Die Einschleifung ist verfassungskonform (VfGH 3.3.2003, B 1302/02) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), Einkommensteuergesetz 24. Lieferung 2024, RZ 85 zu § 33).

Der Beschwerdeführer ist Pensionist. Er bezieht eine inländische Pension, welche durch die PVA zur Auszahlung gelangt, als auch eine ausländische Pension aufgrund seiner früheren Grenzgängertätigkeit. Diese wird von der liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung zur Auszahlung gebracht.

Die in- und ausländischen Pensionseinkünfte stellen sich im streitverfangenen Jahr wie folgt dar:

pensionsauszahlende Stelle	Betrag (Einkünfte)
Pensionsversicherungsanstalt (PVA)	17.472,60
Liechtensteinische Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV)	28.115,87
Gesamt	45.588,47

Da die Pensionseinkünfte des Beschwerdeführers im Jahr 2022 über der im Gesetz (§ 33 Abs 6 Z 3 EStG) geregelten Einschleifgrenze zu liegen kommen, ist der Pensionistenabsetzbetrag – wie in der Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde vom 05. April 2024 zum Ausdruck gebracht – mit € 0,00 zu berücksichtigen.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis fußt auf den oben angeführten klaren und eindeutigen gesetzlichen Regelungen. Es ergeht in Einklang mit der oben angeführten gefestigten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Feldkirch, am 14. Oktober 2024