

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerden vom 26.11.2010 sowie vom 06.07.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 22.10.2010 sowie vom 31.05.2012, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008, den, den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 nach § 299 Abs. 1 BAO aufhebenden Bescheid, sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den, den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 nach § 299 Abs. 1 BAO aufhebenden Bescheid sowie den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 sowie für das Jahr 2010 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird - auf Basis der Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 20.05.2011 - sohin im Betrag von **694,15 Euro** festgesetzt.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird - auf Basis der Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 20.05.2011 - sohin im Betrag von **290,28 Euro** festgesetzt.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2010 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Bf. war im streitgegenständlichen Zeitraum neben der Erzielung von Einkünften aus selbständiger sowie nichtselbständiger Arbeit als Gemeinderat tätig.

Zunächst wurde der Bf. mit Bescheiden vom 22.10.2010 zur Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 veranlagt, wobei das Finanzamt wegen Nichtabgabe der Bezug habenden Steuererklärungen die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelte.

In der gegen vorgenannte Bescheide erhobenen Berufung (Beschwerde) vom 26.10.2010 verwies der steuerliche Vertreter des Bf. auf die zwischenzeitig erstellten und dem Rechtsmittel nunmehr beigelegten Abgabenerklärungen. Aus den Beilagen war ersichtlich, dass der Bf. für seine Tätigkeit als Gemeinderat unter der Rubrik Werbungskosten pauschale Betriebskosten von 480 Euro pro anno für ein Arbeitszimmer zum Ansatz brachte, sowie neben der Geltendmachung des Behindertenpauschbetrages gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 in Höhe von 99 Euro die zusätzliche Berücksichtigung von Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung seiner Tochter x im Ausmaß von 504 Euro als außergewöhnliche Belastungen beantragte. In diesem Zusammenhang verwies der Bf. auf ein für seine, an Neurodermitis leidende Tochter einen Behinderungsgrad von 40% ausweisendes Gutachten des Bundesamtes für Sozialwesen vom 04.11.1994.

Mit Vorhalt vom 28.01.2011 wurde der Bf. aufgefordert, die Notwendigkeit der Diätverpflegung seiner Tochter via Vorlage einer ärztlichen Bescheinigung zu dokumentieren, respektive die im Jahr 2007 im Ausmaß von 528,78 Euro angeschafften geringwertigen Wirtschaftsgüter belegmäßig nachzuweisen. Darüberhinaus wurde dem Bf. im Bereich der Abschreibung der Arbeitsmittel für das Jahr 2007 - eine mit der Analogie zum Jahr 2006 - begründete Erhöhung des Privatanteils auf 30% in Aussicht gestellt.

In der Folge wurden im Zuge der Rechtsmittelerledigung die pauschalen Ausgaben für das Arbeitszimmer von 480 Euro mit dem Hinweis auf die Tätigkeitsmittelpunktjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes sowie die Kosten der Diätverpflegung nicht anerkannt, wobei letztere Maßnahme mit der Nichtvorlage eines ärztlichen Zeugnisses begründet wurde. Des Weiteren wurde in Bezug auf das Jahr 2007 - wie bereits im Vorhalt angekündigt -, der Privatanteil im Rahmen der Abschreibung auf 30% erhöht, respektive die geringwertigen Wirtschaftsgüter (528,78 Euro) in Ermangelung belegmäßigen Nachweises samt und sonders nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 24.06.2011 wurde gegen die mit 20.05.2011 datierten Berufungsvorentscheidungen (BVE) ein Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht, wobei der steuerliche Vertreter des Bf. ins Treffen führte, dass die die - nunmehr mit Belegen nachgewiesenen- im Jahr 2007 angeschafften geringwertigen Wirtschaftsgüter des Jahres 2007 (Schaukästen, Ständer für Wahlwerbung) samt und sonders der Tätigkeit des Bf. als Gemeinderat dienlich gewesen seien, während sich die Abzugsfähigkeit der Betriebskosten auf den Umstand gründe, dass dem Bf. weder im Rahmen seiner (hauptberuflichen) nichtselbständigen Tätigkeit, noch im Gemeindeamt ein Arbeitsplatz zur Verfügung stehe.

Was die Abzugsfähigkeit der Diätverpflegung für seine Tochter anlange, so werde auf den dem Vorlageantrag beigelegten Befund Dris. y (Facharzt für Haut- und Geschlechtskrankheiten) vom 27.04.2011 verwiesen. Unter Hinweis auf den Bescheid

betreffend die an die Tochter des Bf. erfolgte Verleihung des akademischen Grades einer Doktorin der gesamten Heilkunde vom 24.07.2011 wurde ergänzend ausgeführt, dass sich diese in der Folge selbst behandelt habe, respektive erforderlichenfalls einen Eigenbefund nachreichen könne.

Aus dem Bericht Dris. y geht hervor, dass sich die Tochter des Bf. bei nämlichen Facharzt im Zeitraum vom 26.0.2003 bis zum 26.03.2007 wegen Neurodermitis und anderer Hauterkrankungen in Behandlung befunden habe und demzufolge ausreichend Pflegeprodukte verordnet worden seien.

In der Folge wurde der mit 24.02.2012 datierte, in Rechtskraft erwachsene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 mit Bescheid vom 31.05.2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben und die Einkommensteuer für nämliches Jahr auf Basis - von um 480 Euro (pauschale Betriebskosten für ein häusliches Arbeitszimmer) gekürzter Werbungskosten - neu festgesetzt, wobei das Finanzamt begründend auf seine in Berufungsvorentscheidungen zum Ausdruck gebrachte Erwägungen verwies.

Darüberhinaus wurde der Bf. mit 31.05.2012 datierten Bescheid zur Einkommensteuer 2010 veranlagt, wobei die Besteuerungsgrundlagen ob Nichtabgabe der Erklärung im Schätzungsweg ermittelt wurden.

In der gegen vor angeführte Bescheide erhobenen Berufung (Beschwerde) vom 06.07.2012 führte der steuerliche Vertreter des Bf. - unter grundsätzlichem Verweis auf die bisherigen Rechtsmittelausführungen - die Rechtmäßigkeit der Abzugsfähigkeit pauschaler Betriebskosten von 480 Euro im Veranlagungsjahr 2009 ins Treffen. Korrespondierend damit sei auch die Wiederaufnahme des Verfahrens - richtig wohl die auf § 299 BAO fußende Aufhebung - des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 24.02.2012 völlig zu Unrecht erfolgt. Darüberhinaus wurde unter Bezugnahme auf die, dem Rechtsmittel beigegebene berichtigte Abgabenerklärung betreffend das Jahr 2010 der Antrag gestellt die Einkommensteuer nämlichen Jahres auf dieser Basis festzusetzen. Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass in den im Ausmaß von 2.262,92 Euro geltend gemachten Werbungskosten wiederum pauschale Betriebskosten eines häuslichen Arbeitszimmers von 480 Euro inkludiert sind.

In der Folge wurden sämtliche Rechtsmittel dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1. Zuständigkeit des BFG

Nach der Bestimmung des § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2. Streitpunkte Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008

2.1. Ertragsteuerliche Berücksichtigung pauschaler Betriebskosten eines häuslichen Arbeitszimmers für die Tätigkeit als Gemeinderat

Einleitend ist anzumerken, dass nach dem Dafürhalten des BFG - mit Ausnahme der pauschalen Betriebskosten für das häusliche Arbeitszimmer - an der "Werbungskostenqualität" der im Rechtsmittelverfahren geltend gemachten Aufwendungen keine Zweifel obwalten.

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes *Arbeitszimmer* sind nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 steuerlich nur dann abzugsfähig, wenn das *Arbeitszimmer* den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet.

Nach der Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates liegt bei *Politikern* der Tätigkeitsmittelpunkt regelmäßig außerhalb des *Arbeitszimmers* (ErlRV 72 BlgNR XX.GP; UFS 28.3.2003, RV/0359-S/02; UFS 8.4.2004, RV/0130-S/04).

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend ist das *Arbeitszimmer* dann als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zu sehen, wenn der überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit in diesem ausgeübt wird. Dies ist nicht der Fall, wenn etwa wie bei Richtern vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder wie etwa bei *Politikern*, Lehrern oder Vertretern, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Hauses und folglich außerhalb des häuslichen *Arbeitszimmers* ausgeübt wird (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0087; 20.1.1999, 98/13/0132, 19.12.2000, 99/14/0283; 28.11.2000, 99/14/0008).

Da nach der oben zitierten Judikatur das zentrale Tatbestandsmerkmal "Mittelpunkt der Tätigkeit" nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit auszulegen ist und der Mittelpunkt der Tätigkeit bei *Politikern* jedenfalls nicht im häuslichen *Arbeitszimmer* zu erblicken ist, handelt es sich bei den gegenständlichen Aufwendungen um nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht abzugsfähige Aufwendungen.

Diese Auffassung wird auch dadurch bestätigt, dass der materielle Gehalt der Tätigkeit eines Bezirksrates zweifelsohne in Auftritten in der Öffentlichkeit bzw. in der Mitwirkung in den entsprechenden Vertretungsorganen und politischen Gremien (z.B. Bezirksvertretung und Bezirksparteiorganisation) liegt. Demgegenüber stellen aber die im *Arbeitszimmer* ausgeübten - zweifellos auch erforderlichen - Büroarbeiten nicht den Schwerpunkt der Tätigkeit als Gemeinderat dar und können demnach auch nicht zu einer Verlagerung des Mittelpunktes der o.a. eigentlichen Kerntätigkeit führen. Daran vermag auch das Vorbringen, dass das *Arbeitszimmer* in Ermangelung eines eigenen *Arbeitsraumes* im Gemeindeamt benötigt wird, nichts zu ändern.

Aus vorgenannten Gründen kommt ein Abzug pauschaler Betriebskosten von 480 Euro pro Jahr somit nicht in Betracht und war demzufolge die Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2008 auf Basis der BVE vom 20.05.2011 festzusetzen.

2.2. Ausmaß der "übrigen" Werbungskosten betreffend die Einkommensteuer für das 2007

Unter Bezugnahme auf die Aktenlage gelangte das BFG zum Punkt "Abschreibung" zur Überzeugung, dass in Anbetracht der Tatsache, dass für die Jahre 2006 und 2008 die vom Bf. vorgenommene Ausscheidung eines Privatanteils von 20% seitens der belangten im Zuge der Rechtsmittelerledigung uneingeschränkt Akzeptanz gefunden hat, zur Überzeugung, dass - ob Nichterkennens geänderter Verhältnisse - von einer Erhöhung desselben auf das Ausmaß von 30% Abstand zu nehmen ist. Demzufolge ist die AFA - sohin im Ausmaß der nachgereichten Erklärung - mit **646,72 Euro** in Ansatz zu bringen. Darüberhinaus ist dem Inhalt der im Vorlageantrag nachgereichten Belegen für die "geringwertigen Wirtschaftsgüter" der Konnex der Anschaffungsvorgänge mit der Tätigkeit des Bf. als Gemeinderat zu entnehmen, sodass diese nunmehr im Betrag von **528,78 Euro** als Werbungskosten zu erfassen sind. Summa summarum belaufen sich die Werbungskosten für das **Jahr 2007** sohin auf das Gesamtausmaß von **2.164,02 Euro** [**2.644,02 Euro** (laut Erklärung) abzüglich nicht anerkannter pauschaler Betriebskosten von **480 Euro** (laut Punkt 2.1.)].

2.3. Anerkennung der Kosten für Diätverpflegung für die Jahre 2006 bis 2008

Einleitend ist zu diesem Beschwerdepunkt anzumerken, dass in Anbetracht der Tatsache, dass bei der Tochter des Bf. wegen Neurodermitis ein Behinderungsgrad im Ausmaß von 40% festgestellt wurde, respektive der Bf. für diese bis August 2008 Familienbeihilfe bezogen hat, in Entsprechung § 35 Abs. 1 TS 3 EStG 1988 i.V. m. Abs. 3 leg. cit. die Anspruchsberechtigung für den Behindertenfreibetrag im Ausmaß von 99 Euro pro anno außer Streit steht.

Demgegenüber gelangte das BFG betreffend die Kosten für die Diätverpflegung von jährlich **504 Euro** aus - nachstehend angeführten Erwägungen - in Übereinstimmung mit den Ausführungen der belangten Behörde in den BVE vom 20.05.2011 zur Überzeugung, dass diese nicht unter den Begriff der außergewöhnlichen Belastungen zu subsumieren und demzufolge als ertragsteuerlich unbeachtlich zu qualifizieren sind.

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen. Diese Verordnungsermächtigungen berechtigen den Bundesminister für Finanzen die gesetzlichen Bestimmungen betreffend behinderte Personen durch Verordnung zu konkretisieren.

Auf Grundlage dieser Verordnungsermächtigungen hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, erlassen.

Gemäß § 1 Abs. 1 dieser Verordnung sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, in der hier maßgebenden Fassung lautet auszugsweise:

"Auf Grund der §§ 34 und 35 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:

§ 1. (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 Belastung zu berücksichtigen.

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

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

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids: 70 Euro

- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit: 51 Euro

- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit: 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

Nach der Literatur kann der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der o.a. Verordnung über außergewöhnliche Belastungen neben der Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen auch durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät erfolgen. Das Erfordernis der Einnahme einer Diät bzw. das Vorliegen von diesbezüglichen Mehraufwendungen dem Grunde nach ist auf geeignete Weise (z. B. ärztliche Bestätigung der verordneten Diät) nachzuweisen (vgl. Doralt, EStG11, § 35 Tz 12; Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 35 Rz 23). Dieser Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. z.B. VwGH 24.11.1999, 94/13/0255).

Nach dem Dafürhalten des BFG ist seitens des Bf. ein Nachweis der Notwendigkeit der Diätverpflegung seiner Tochter im Sinne vorstehender Ausführungen insoweit nicht erbracht worden, als einerseits die Feststellung von Neurodermitis nicht in eine Magendiät mündet, andererseits im Befundbericht Dris. y expressis verbis von der Verordnung von Pflegeprodukten die Rede ist und der Terminus Pflegeprodukte wohl auf eine äußerliche Behandlung der Hauterkrankung hinweist.

Zusammenfassend war daher dem Antrag des Bf. in diesem Streitpunkt der Erfolg zu versagen.

3. Rechtmäßigkeit der auf § 299 Abs. 1 BAO fußenden Aufhebung des mit 24.02.2012 datierten Einkommensteuerbescheides für das 2009

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., Tz 10). Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt aber die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 13, mwN).

Unter Hinweis auf die Ausführungen unter Punkt 2.1. steht nach dem Dafürhalten des Verwaltungsgerichtes die Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides vom 24.02.2012 außer Frage und erfolgte demzufolge die Aufhebung desselben gemäß § 299 Abs. 1 BAO in völligem Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen.

Ergo dessen war daher dem Rechtsmittel der Erfolg zu versagen.

4. Ertragsteuerliche Berücksichtigung pauschaler Betriebskosten eines häuslichen Arbeitszimmers für die Tätigkeit als Gemeinderat für die Jahre 2009 und 2010

In diesem Punkt wird schon um Wiederholungen zu vermeiden auf die Ausführungen unter Punkt 2.1. verwiesen.

Demzufolge war im Zuge der Rechtsmittelerledigung die gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 gerichtete Berufung (Beschwerde) als unbegründet abzuweisen, während betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2010 die Werbungskosten mit **1.782,92 Euro [2.262,92 Euro]** (laut im Rechtsmittelverfahren nachgereichter Erklärung) abzüglich nicht anerkannter pauschaler Betriebskosten von **480 Euro** (laut Punkt 2.1.)) zum Ansatz zu bringen.

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Derartige Rechtsfragen liegen im zu beurteilenden Fall nicht vor, da das BFG in seinem Erkenntnis samt und sonders der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 16. Juli 2018