

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des X., über die Beschwerde vom 14.01.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 13.12.2013 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

#### **I. Verfahrensgang**

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung.

Beim Bf. fand eine die Jahre 2007 bis 2012 betreffende Betriebsprüfung statt. Zu den noch streitgegenständlichen Beschwerdepunkten betreffend Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung eines Gebäudes (strittig sind Einkommensteuer 2007 bis 2010 und 2012) und Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen betreffend Einkommensteuer 2012 (die ursprünglich weiteren Beschwerdepunkte betreffend Abzug von Personenversicherungen als Sonderausgaben und Berücksichtigung des Pendlerpauschales sind nicht mehr streitgegenständlich) wurden im Betriebsprüfungsbericht vom 12.12.2013 folgende Feststellungen getroffen:

#### **"Tz. 1 Absetzung für Abnutzung**

Der Abgabepflichtige vermietete im Prüfungszeitraum eine 3-Zimmer Wohnung (63 m<sup>2</sup>) in einem Objekt mit der Anschrift Adr. zz, O. In diesem Wohnobjekt befindet sich eine weitere Wohnung mit 62 m<sup>2</sup>, wobei diese im Prüfungszeitraum (2007 - 2012) nach Auskunft von X. nicht vermietet wurde. Von 18.07. - 27.09.2007 wurde diese Wohnung im Untergeschoss von der Tochter des Abgabepflichtigen, Frau Y., vorübergehend bewohnt und steht seither leer. Laut Erklärung wurden sämtliche in Zusammenhang mit dem Wohnobjekt stehenden Aufwendungen als Werbungskosten in Abzug gebracht. Da das entsprechende Objekt nur teilweise zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzt wird - es wurden von X. keine nach außen hin erkennbaren Handlungen gesetzt, die eine

Vermietungsabsicht erkennen lassen - sind die in Abzug gebrachten Aufwendungen zu adaptieren. Die für das Gesamtobjekt anfallenden Kosten (Absetzung für Abnutzung, Grundsteuer) werden daher entsprechend der anteiligen Verwendung des Objektes zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ( $63\text{m}^2 / 125\text{m}^2 = 50,40\%$ ) berücksichtigt.

Bei der Ermittlung der Absetzung für Abnutzung wurden 50,40 Prozent der Anschaffungskosten für das Gebäude und das Inventar, sowie der Instandsetzungskosten aus dem Jahr 2002 laut dem vorgelegten Anlageverzeichnis in Ansatz gebracht. Die der vermieteten Wohnung zuordenbaren Instandsetzungskosten aus den Jahren 2007 und 2009 wurden auf zehn Jahre verteilt. Zur Ermittlung der jährlichen Absetzung für Abnutzung siehe Beilage.

[...]

## **Tz. 2 Werbungskosten**

[...]

Die Bankspesen wurden in Anlehnung an die Bankauszüge ermittelt und die Ausgaben für die Grundsteuer werden zu 50,40 Prozent als Werbungskosten iZm der Vermietung berücksichtigt. Die detailliertere Aufstellung der Differenzen bei den Werbungskosten ist in der Beilage "Differenz der Werbungskosten iZm den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung" ersichtlich.

[...]

## **Tz. 4 Behindertenpass**

X. machte im Prüfungszeitraum aufgrund einer Behinderung den Freibetrag gemäß § 35 Abs 3 EStG in Höhe von 294 € jährlich geltend. Mit Schreiben vom 13.01.2011 wurde dem Abgabepflichtigen vom Bundessozialamt mitgeteilt, dass sein Behindertenpass in der Zwischenzeit abgelaufen ist und der Grad der Behinderung aufgrund des ärztlichen Sachverständigengutachtens vom 26.12.2010 auf 20% herabgesetzt wurde. Da bei einer Minderung der Erwerbstätigkeit unter 25% kein Freibetrag gemäß § 35 Abs 3 EStG zusteht, kann dieser in den Jahren 2011 und 2012 nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

[...]

## **Tz. 5 Krankheitskosten**

Im Prüfungszeitraum wurden die nachfolgende Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 4 der Verordnung des BMF BGBl Nr. 303/1996 idF BGBl II 430/2010, ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht. Als Kosten der Heilbehandlung - ohne Abzug eines Selbstbehaltes - können nur jene Arztkosten, Rezeptgebühren, Medikamente und Fahrtkosten berücksichtigt werden, die in ursächlichem Zusammenhang mit der die Minderung der Erwerbsfähigkeit verursachenden Behinderung stehen. Daher sind jene Krankheitskosten, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit

der Behinderung stehen, und jene Kosten, die in den Jahren 2011 und 2012 angefallen sind, als die Minderung der Erwerbsfähigkeit unter 25% betrug, als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs 4 EStG nach Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Des Weiteren wurden die Ausgaben für Medikamente teilweise doppelt berücksichtigt, da zusätzlich zum Kassabon auch die auf den vorgelegten Rezepten angeführten Beträge in Abzug gebracht wurden.

[...]."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 und 2012 (Ausfertigungsdatum jeweils 13.12.2013).

2. In der fristgerecht eingebrachten Berufung (Beschwerde) vom 14.01.2014 führte der Bf. hinsichtlich der prozentuellen Kürzung der verausgabten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem vermieteten Gebäude aus, dass es sich dabei um ein Einfamilienhaus handle, welches vom Bf. nicht selbst bewohnt bzw. genutzt würde. Die getätigten Ausgaben im Zusammenhang mit der Vermietung seien nach Ansicht des Bf. bei den abzugsfähigen Aufwendungen zur Gänze anzusetzen, da eine private Nutzung nicht vorliege. Zur Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen im Zusammenhang mit eigener Behinderung brachte der Bf. vor, dass er per Datum 10.01.2014 einen Antrag auf rückwirkende Festsetzung des Grades der Behinderung samt erforderlicher Unterlagen (aktueller Befunde) beim hierfür zuständigen Bundessozialamt in P eingereicht habe. Aufgrund seiner schon länger bestehenden und anhaltenden körperlichen Beeinträchtigungen sei in seinem Fall mit einem positiven Ergebnis zu rechnen.

3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.08.2014 hat das Finanzamt die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 und 2012 (Ausfertigungsdatum jeweils 13.12.2013) hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2010 als unbegründet abgewiesen und hinsichtlich des Jahres 2012 teilweise stattgebend erledigt (Änderung zu Gunsten des Bf. im Beschwerdepunkt außergewöhnliche Belastungen).

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 01.09.2014 hat das Finanzamt zum streitgegenständlichen Beschwerdepunkt "Vermietung des Gebäudes" begründend angegeben, Werbungskosten seien Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Laut vorliegender Mietvertragsverlängerung würde im Einfamilienwohnhaus O die 3-Zimmer Wohnung mit 63 m<sup>2</sup> („Kniestock“) an Frau Z. vermietet. Nach Ansicht des Finanzamtes könnten Werbungskosten nur in jenem Ausmaß berücksichtigt werden, in dem das Gebäude der Einkünfterzielung diene. Laut Aussage des Bf. und der Gebäudebesichtigung am 12.08.2014 würde das Erdgeschoss - bis auf eine gelegentliche Benutzung des Wohnzimmers bei Besuch von Gästen - nicht von der Mieterin benutzt und dafür auch keine Miete bezahlt. Da die Wohnung leer stehe, seien die beantragten Werbungskosten bei den Positionen AfA Gebäude, AfA Inventar und Grundsteuer anteilig

um 49,60 % zu kürzen. Weiters wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass eine Vermietungsabsicht nicht nachgewiesen worden sei bzw. eine solche nicht vorliege, da durch die gegebene Eingangs- und Treppensituation eine ungestörte und konfliktfreie Vermietung an eine zweite Mietpartei von Seiten des Bf. als schwierig eingestuft werde.

Hinsichtlich der Berücksichtigung der streitgegenständlichen außergewöhnlichen Belastungen hat das Finanzamt in der gesonderten Bescheidebegründung vom 01.09.2014 Folgendes ausgeführt:

"Aus den vorliegenden bzw. vorgelegten Unterlagen ergibt sich folgender Sachverhalt:

Grad der Behinderung 60 % ab dem Jahr 2005,

Grad der Behinderung 20 % ab dem 1. September 2010,

Grad der Behinderung 30 % ab 2012 mit Erkrankung des Verdauungssystems,

Grad der Behinderung 50 % ab 2013 mit Erkrankung des Verdauungssystems.

Entsprechend der neu ausgestellten Bestätigungen war die Minderung der Erwerbsfähigkeit im Kalenderjahr 2012 auf 30 % zu ändern. Zusätzlich waren die Mehraufwendungen wegen Krankendlätverpflegung entsprechend der Bestätigung des Bundessozialamtes mit dem Freibetrag gem. § 2 (1) der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen."

4. Dagegen brachte der Bf. mit Eingabe vom 29.09.2014 einen Vorlageantrag ein. Seitens des Bf. wurde vorgebracht, das vermietete Eigenheim in der Gemeinde O diene zur Gänze Mietzwecken. Eine gerechtfertigte Begründung für eine anteilmäßige Kürzung sei bei einer privaten anteilmäßigen Nutzung der Räumlichkeiten im Objekt gegeben. Da genannter Umstand nicht vorliege (Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt befänden sich in Q) seien sämtliche mit der Nutzung des Objektes angefallene Kosten zur Gänze der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen. In diesem Zusammenhang brachte der Bf. vor, dass eine von ihm zitierte Aussage und vom Finanzamt gedeutete Fehlinterpretation, die den Eindruck eines privaten Eigenbedarfs bei der Unterbringung und Besuch von Gästen erwecke, einer "Richtigstellung" bedürfe (Anm.: die Textierung in der gesonderten Bescheidebegründung vom 01.09.2014 zur Beschwerdeentscheidung vom 28.08.2014 lautet - "Laut Aussage von X. und der Gebäudebesichtigung am 12.08.2014 wird das Erdgeschoss - bis auf eine gelegentliche Benutzung des Wohnzimmers bei Besuch von Gästen - nicht von der Mieterin benutzt und dafür auch keine Miete bezahlt."). Eine gelegentliche Nutzung und Unterbringung bei Besuch von nahen Angehörigen beziehe sich laut "Richtigstellung" des Bf. im Vorlageantrag ausschließlich auf den Personenkreis der Mieterin. Eine zusätzliche Miete würde in solchen Fällen nicht eingefordert. Weiters sei der Bestandnehmerin eine Untervermietung an dritte Personen untersagt. Das gegenständliche Objekt entspreche nicht vergleichsweise einer Gewerbeimmobilie und der Vermietung von Verkaufsflächen, sondern diene lediglich bedingt durch die baulichen Gegebenheiten als bereits errichtetes Einfamilienhaus ausschließlich Wohnzwecken. Aufgrund bestehender Aufteilung der räumlichen Nutzungsmöglichkeiten wäre eine

ausreichende und ausgelastete Vermietung nur an eine Familie mit Kindern gegeben. Da das Gebäude derzeit lediglich von einer Person bewohnt würde, stünden ursprünglich vorgesehene und weitere Räumlichkeiten leer. Die vom Finanzamt vertretene Ansicht, die bestehenden Räumlichkeiten in 2 Wohnungseinheiten aufzuteilen, um dadurch höhere Mieteinnahmen zu erzielen, wäre nur mit baulichen und kostenintensiven Maßnahmen umsetzbar und sei seitens des Bf. auch künftig nicht beabsichtigt. Ein weiteres bedeutenderes Kriterium, von derartigen Maßnahmen Abstand zu nehmen, würde sich aufgrund der Lage des Wohnobjektes und der vorherrschenden Infrastruktur in O ergeben. Es existierten keine ortsansässigen Gewerbebetriebe, die eine Nachfrage und einen Zugang zum Arbeitsmarkt beinhalten würden. Mit Ausnahme einer gelegentlich geöffneten Gastwirtschaft (je nach Veranstaltung der Dorfgemeinschaft) bestünden auch keine weiteren Möglichkeiten der Vermietung in Hinblick auf Gästetourismus. "Die Gemeinde O und deren Einwohner erweisen sich lediglich mit einem stark ausgeprägten Sinn für die Zugehörigkeit im Vereinsleben. Hauptwirtschaftlicher Erwerbszweig, Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft der restliche Teil der Einwohner erwirtschaftet seine Einkünfte als Pendler in bestehenden Großbetrieben im Umgebungsbereich der Städte R und P." Im Übrigen wurde seitens des Bf. darauf hingewiesen, dass bei einer vergleichbaren Vermietung in der Hotelbranche (z.B. Hotel mit 100 Gästebetten und 46-%igen Hotelauslastung) keine aliquote Kürzung vorgenommen würde.

Hinsichtlich der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (für das Jahr 2012) wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass das Bundessozialamt per 28.03.2014 einen Grad der Behinderung von 50% zumindest ab dem Jahr 2013 bescheinigt habe. Weiters sei eine Erkrankung des Verdauungssystems und einer erforderlichen Diätverpflegung ab dem Jahr 2012 bescheinigt worden.

Der eingebrachte Vorlageantrag vom 29.09.2014 wurde dem Bundesfinanzgericht am 15.10.2014 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 15.10.2014).

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

## **II. Sachverhalt**

Der Bf. bezog in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung. Der Bf. vermietete eine 3-Zimmer Wohnung (63 m<sup>2</sup>) in einem Einfamilienhaus in O. In diesem Wohnobjekt befindet sich im Untergeschoss eine weitere Wohnung mit 62 m<sup>2</sup>, wobei diese nicht vermietet wurde und diesbezüglich auch keine Vermietungsabsicht seitens des Bf. bestand. Das Ausmaß des vermieteten Anteils des Einfamilienhauses beträgt 50,40 %. Mit Bescheinigung des Bundessozialamtes vom 28.03.2014 wird bestätigt, dass der beim Bf. "festgestellte Grad der Behinderung (GdB) von 50 von Hundert (vH) zumindest ab dem Jahr 2013 besteht." Weiters wird mit dieser Bescheinigung bestätigt, dass "Erkrankungen des Verdauungssystems mit einem GdB von 30 ab 2012" vorliegen.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt und aus den eigenen Angaben des Bf. und sind unstrittig.

### **III. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung**

#### **a) Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung des Gebäudes**

Strittig ist, ob die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Vermietung des Gebäudes entstanden sind, hinsichtlich des gesamten Gebäudes (so die Ansicht des Bf.) oder unter Kürzung der beantragten Aufwendungen eingeschränkt auf den vermieteten Teil des Gebäudes (so die Ansicht des Finanzamtes) als abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen sind.

Nach Ansicht des Bf. seien die Aufwendungen hinsichtlich des gesamten Gebäudes ohne Kürzung als abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigen, wobei der Bf. diese Sichtweise insbesondere damit begründet, dass das (teilweise) vermietete Einfamilienhaus hinsichtlich des nicht vermieteten Teils vom Bf. nicht selbst bewohnt bzw. genutzt würde. Da eine private Nutzung nicht vorliege, seien sämtliche mit der Nutzung des Objektes angefallene Kosten zur Gänze der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.

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

Werbungskosten sind nach Literatur und Judikatur Wertabgaben (von Geld oder geldwerten Gütern), die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind ("kausaler" Werbungskostenbegriff; - vgl. VwGH 29.07.2014, 2010/13/0126, unter Hinweis auf zB Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 16 allgemein, Tz 2, und Vorjudikatur).

Wird ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils (nicht direkt zurechenbarer Kosten) im Allgemeinen wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche (vgl. VwGH 29.07.2014, 2010/13/0126, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst jeder Raum als betrieblicher oder privater Raum einzustufen; dies erfolgt nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes. Der Aufteilungsschlüssel des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der betrieblichen Räume zur Summe der privaten Räume. Räume bzw. Gebäudeteile, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen, wie Stiegenhaus, Heizraum, Tankraum, beeinflussen das Aufteilungsverhältnis nicht.

Weiters kann es geboten sein, Gebäudeteile, die zwar eindeutig einer betrieblichen oder privaten Nutzung zuzuordnen sind, die aber wertmäßig deutlich hinter den anderen Räumen zurückbleiben, bei Berechnung des Aufteilungsschlüssels des Gebäudes

nicht mit ihrer gesamten Nutzfläche anzusetzen. Auf Grund ihrer Beschaffenheit nicht nutzbare Gebäudeteile (z.B. ein unausgebauter Dachboden) sind bei Berechnung des Aufteilungsschlüssels überhaupt nicht zu berücksichtigen. Ein nicht genutzter Raum eines gemischt genutzten Gebäudes zählt zum Privatteil des Hauses (vgl. VwGH 14.12.2005, 2002/13/0114, unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 54 ff zu § 4 Abs. 1, zusammenfassend mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Auf Grundlage dieser Rechtsprechung ist auch für den hier zu beurteilenden Fall festzustellen, dass die nicht vermieteten Teile des vorliegend gemischt genutzten Gebäudes zum Privatteil des (teilweise vermieteten) Einfamilienhauses zählen. Daraus ergibt sich, dass die vom Bf. beanspruchten "Aufwendungen" hinsichtlich des nicht vermieteten Anteils des Einfamilienhaus nicht als abzugsfähige Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung anzuerkennen sind.

Anzumerken ist auch, dass der vom Bf. im Vorlageantrag vom 29.09.2014 angestellte Vergleich mit "einer vergleichbaren Vermietung in der Hotelbranche (z.B. Hotel mit 100 Gästebetten und 46-%igen Hotelauslastung)" nicht stichhaltig ist, da es sich beim Betrieb des vergleichsweise herangezogenen Hotels mit 100 Gästebetten um betriebliche Einkünfte handelt, wogegen bei der gegenständlichen Vermietung des Bf. außerbetriebliche Einkünfte vorliegen.

Die Beschwerde war daher hinsichtlich des Beschwerdepunktes Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung des Gebäudes als unbegründet abzuweisen.

#### **b) Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen auf Grund eigener Behinderung**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß 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.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach § 34 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen u.a. jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und der Steuerpflichtige eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) nicht erhält.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Nach § 2 Abs. 1 der auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützten Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung 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 § 4 der auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützten Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Auf Grundlage dieser Rechtslage ergibt sich für die Beurteilung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen Folgendes:

Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Außenprüfung im Dezember 2013 lag eine Bescheinigung des Bundessozialamtes mit einem ausgewiesenen Grad der Behinderung des Bf. in Höhe von 20% ab dem Jahr 2011 vor (vgl. Tz. 4 des Betriebsprüfungsberichts vom 12.12.2013). Über Antrag des Bf. wurde in der Folge seitens des Bundessozialamtes mit Bescheinigung vom 28.03.2014 bestätigt, dass der beim Bf. "festgestellte Grad der Behinderung (GdB) von 50 von Hundert (vH) zumindest ab dem Jahr 2013 besteht." Weiters wurde mit dieser Bescheinigung bestätigt, dass "Erkrankungen des Verdauungssystems mit einem GdB von 30 ab 2012" vorliegen.

Vom Bf. wird hierzu im Vorlageantrag, um "weiteren Missverständnissen und etwaigen Fehlinterpretationen der verwendeten Formulierung - zumindest ab dem Jahr 2013 - vorzubeugen", zur "Klarstellung" auf die beiliegende Kopie des vom Bf. eingebrachten Antrags für die Neufestsetzung des Grades der Behinderung im Behindertenpass verwiesen. Demzufolge sei nach Ansicht des Bf. hinsichtlich des zeitlichen Verlaufs der Gesundheitsschädigungen keine neue und ergänzende Beeinträchtigung für das Jahr 2013 angeführt, die einen abweichenden Grad der Behinderung zum Vorjahr 2012 rechtfertigen würde. "Aufgrund geänderter Voraussetzungen (nachgewiesener Grad der Behinderung von mehr als 25%)" wird vom Bf. beantragt, die ursprünglich beantragten Kosten im Zusammenhang mit einer Behinderung für das Jahr 2012 in Höhe von 3.510,75 Euro "steuermindernd zu berücksichtigen." Die beantragten Aufwendungen würden überwiegend Kosten für die Anschaffung von Hilfsmittel (Hörgeräten) beinhalten und seien laut Aufforderung und Ersuchen um Ergänzung vom 12.07.2013 bereits belegmäßig bei der Finanzbehörde nachgewiesen worden.

Seitens des Bundesfinanzgerichts ist zu diesem Vorbringen festzustellen, dass nach § 34 Abs. 6 iVm § 35 Abs. 2 EStG 1988 die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen ist. Die Abgabenbehörde hat ihrer Entscheidung die jeweils vorliegende amtliche Bescheinigung iSd § 35 Abs. 2 EStG 1988 zugrunde zu legen (VwGH 21.12.1999, 99/14/0262). Der vom Steuerpflichtigen vorzulegenden amtlichen Bescheinigung kommt feststellende, die Abgabenbehörden bindende Wirkung zu (vgl. VwGH 01.09.2015, 2012/15/0197; *Althuber/Schimmer in Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 - Kommentar, Tz 4 zu § 35 EStG).

Aus der Textierung "zumindest ab dem Jahr 2013" in der Bescheinigung des Bundessozialamtes vom 28.03.2014 ergibt sich entgegen der Ansicht des Bf. eindeutig, dass die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit in Höhe von 50 % frühestens ab dem 01.01.2013 amtlich nachgewiesen ist bzw. für davor liegende Zeiträume ein solcher Grund der Behinderung mangels Nachweis nicht angenommen werden kann.

Auf Grund der Bescheinigung des Bundessozialamtes vom 28.03.2014 wurden seitens des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung vom 28.08.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 ein Behindertenfreibetrag im Sinne des § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 75 Euro und nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung in Höhe von 504 Euro berücksichtigt.

Was die vom Bf. beantragte Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 3.510,75 Euro angeht, ist darauf hinzuweisen, dass der Steuerpflichtige verpflichtet ist, bei Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 den ursächlichen Zusammenhang zwischen seiner Behinderung und den von ihm angewendeten Heilmitteln bzw. Heilbehelfen nachzuweisen (vgl. *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, § 35 Tz 9, unter Hinweis auf VwGH 18.05.1995, 93/15/0079). In der vorliegenden Bescheinigung des Bundessozialamtes vom 28.03.2014 wird (rückwirkend) ab 2012 bescheinigt, dass "Erkrankungen des Verdauungssystems mit einem GdB von 30 ab 2012" vorliegen. Im Beiblatt des Schreibens (Bescheides) des Bundessozialamtes vom 02.02.2011 betreffend Einziehung des Behindertenpasses wird unter Hinweis auf das Sachverständigengutachten vom 26.12.2010 hinsichtlich Gesundheitsschädigungen, die für die Gesamteinschätzung des Grades der Behinderung (in Höhe von 20 %) berücksichtigt werden, als alleinige Position "Z.n. radikaler Prostata-OP ohne krankheits- bzw. operationsbedingte Folgeerkrankungen" angeführt.

Somit ist eine Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen in Höhe von 3.510,75 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt ausgeschlossen. Festzustellen ist, dass seitens des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung vom 28.08.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 ein Betrag von 2.950,29 Euro nach den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt als abzugsfähig berücksichtigt wurde (vgl. auch Tz. 5 des Prüfungsberichts vom 12.12.2013). Die detaillierte Zusammensetzung dieses Betrags von 2.950,29 Euro, gegen dessen Höhe seitens des Bf. im Vorlageantrag vom 29.09.2014 auch keine weiteren begründeten Einwände erhoben wurden, ist aus der im Akt einliegenden Aufstellung betreffend "Krankheitskosten mit Selbstbehalt 2012 (KZ 730)" ersichtlich. Laut dieser Aufstellung sind in dem berücksichtigten Betrag von 2.950,29 Euro auch die geltend gemachten Aufwendungen für die Hörgeräte enthalten, wobei anzumerken ist, dass die Aufwendungen für die Hörgeräte (rechts/links) in Höhe von 3.168,00 Euro um die vom Bf. erhaltenen Kassaleistungen in Höhe von 1.573,60 Euro zu kürzen

waren bzw. ein Betrag von 1.594,40 Euro (3.168,00 minus 1.573,60) vom Finanzamt als abzugsfähig berücksichtigt wurde (vgl. Rechnung der Firma F. vom 04.05.2012).

Die Beschwerde war daher hinsichtlich dieses Beschwerdepunktes als unbegründet abzuweisen.

Insgesamt war aus diesen Gründen daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Feldkirch, am 23. Mai 2019