

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 5. März 2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 1. Februar 2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 und vom 22. Mai 2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 17. Mai 2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem 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

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

a) Einkommensteuer 2017:

Die Arbeitnehmerveranlagung 2017 des Beschwerdeführers wurde entsprechend seiner persönlich übergebenen Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 vom 29. Januar 2019 vom Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid datiert vom 1. Februar 2019 abgesehen davon, dass die erklärte Behinderung von erklärten 70% auf die vom Sozialministeriumsservice bestätigte Höhe von 50% reduziert wurde, erklärungskonform durchgeführt.

In der elektronisch eingebrachten dagegen gerichteten von der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers verfassten Beschwerde vom 5. März 2019 Beschwerde wurde die Berücksichtigung von Fahrtkosten in Zusammenhang mit Fachärzten, Krankenhäusern, beziehungsweise zur Apotheke in Hinblick auf die bescheinigte Erwerbsminderung und von Werbungskosten (Sozialversicherungsbeiträge) für die unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigenden ausländischen Pension begehrt.

Der Beschwerdeführer leide an COPT III (wohl gemeint COPD Gold III, was einer Verengung der Bronchien derart entspricht, dass nur noch 30 bis 50% des Sollwertes der Ausatmung in einer Sekunde erreicht werden), weswegen Fahrtkosten zu Heilbehandlungen ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien. Der Beschwerdeführer habe den Betrag bloß irrtümlich bei der falschen Kennzahl eingetragen.

Von der österreichischen Rente seien gemäß § 73a ASVG (Allgemeines Sozialversicherungsgesetz, BGBl. Nr. 189/1955) € 66,24 an Sozialversicherungsbeiträgen für die deutsche Rente einbehalten worden, welche bei der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes aufgrund des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen seien.

Nach Aufforderung des Finanzamtes datiert vom 2. Mai 2019 die oben beschriebenen Fahrtkosten nachzuweisen, schränkte der Beschwerdeführer in der elektronischen Antwort durch seine steuerliche Vertreterin sein Begehren insoweit ein, als Fahrten zur Apotheke nicht mehr als Sonderausgaben begehrt wurden, legte die entsprechenden Belege und auch eine Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft über eine 70%-ige Erwerbsminderung im Jahr 1995 vor.

Das Finanzamt gab dem nunmehr eingeschränkten Beschwerdebegehren mit Beschwerdeentscheidung datiert vom 7. Juni 2019 abgesehen vom Prozentsatz der Behinderung aufgrund der Bestätigung des Sozialministeriumsservice aus dem Jahr 2017 vollständig statt und änderte den angefochtenen Bescheid dementsprechend ab.

b) Einkommensteuer 2018:

Auch den Antrag auf Arbeitnehmersveranlagung 2018 hat der Beschwerdeführer am 29. Januar 2019 persönlich beim Finanzamt abgegeben und wurde auch die Einkommensteuer 2018 vom Finanzamt mit dem Bescheid datiert vom 17. Mai 2019 abgesehen von der Höhe der Erwerbsminderung (wie oben) erklärungsgemäß veranlagt.

Gegen diesen Bescheid wandte sich der Beschwerdeführer wieder durch seine steuerliche Vertreterin elektronisch mit der Beschwerde vom 22. Mai 2019. Darin machte er zusätzliche Fahrtkosten zum Lungenfacharzt in der Bundeshauptstadt für 780 km als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt, die Berücksichtigung von bezahlten Sozialversicherungsbeiträgen für die deutsche Pension zur Minderung des Durchschnittsteuersatzes aufgrund des Progressionsvorbehalts, die Erwerbsminderung von 70% aufgrund der Bestätigung aus dem Jahr 1995 und die Erhöhung der Topfsonderausgaben für die Darlehenstilgung des Hausbaus auf € 5.840,00 geltend, da die Pensionseinkünfte seiner Ehegattin im Jahr 2018 € 7.000,00 (wohl gemeint € 6.000,00) nicht überschritten hätten.

In den Beschwerdeentscheidung datiert vom 7. Juni 2019 wurde vom Finanzamt wieder nur eine 50%-ige Behinderung entsprechend der Bestätigung des Bundessozialamtes aus dem Jahr 2017 anerkannt, da die vorgelegte Bestätigung aus dem Jahr 1995 nicht mehr aktuell sei. Das Finanzamt kürzte die Progressionseinkünfte um € 174,80, dem anteiligen Veranlagungsfreibetrag. Die begehrten Aufwendungen für

außergewöhnliche Belastungen lies das Finanzamt unberücksichtigt mit der Begründung, dass diese den Selbstbehalt i.H.v. € 1991,66 nicht überschreiten würden.

c) Vorlageanträge:

Gegen beide Beschwerdeentscheidungen wandte sich der Beschwerdeführer elektronisch am 19. Juni 2019 mit einem Schriftstück, welches sich als "*Beschwerde E - SB 2018; Wied.Aufn.Antrag 2015-2017*" bezeichnete.

Aus der mehrmalige Nachfrage des Finanzamtes vom 5. Juli 2019 und 5. September 2019 und den Antworten vom 1. August 2019 und 14. Oktober 2019 geht hervor, dass der Beschwerdeführer mit dem im letzten Absatz genannten Schreiben hinsichtlich der Jahre 2017 und 2018 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht stellen wollte. Die Jahre 2015 und 2016 wurden vom Finanzamt in einem getrennten Verfahren behandelt, welches (bisher) nicht den Weg zum Bundesfinanzgericht gefunden hat.

Der Beschwerdeführer machte dabei Folgendes geltend:

"1. Zusätzlich nachweisbare Kosten für Fahrten in diverse Krankenhäuser, Reha- und Kureinrichtungen und 2. nachträglich vorgelegte Belege für Kosten der Heilbehandlung:"

Der Beschwerdeführer habe für das Jahr 2018 insgesamt 2.112 km für Fahrten zum Lungenfacharzt (780 km), Krankenhaus A (180 km), Krankenhaus B (612 km), C (340 km), D (200 km), zurückgelegt. Das entspreche Sonderausgaben in Höhe von € 887,04. Im Jahr 2018 seien € 41,55 für Heilbehandlungen angefallen.

Dazu legte der Beschwerdeführer Terminlisten bei einer Lungenambulanz und selbst erstellte Berechnungen der gefahrenen Kilometer in weitere Krankenhäuser und zur Apotheke (ohne Fahrtenbuch), eine Übersicht der verrechneten Artikel der Apotheke in den Jahren 2017 sowie 2018, Bestätigungen über Krankenhaus- und Rehaaufenthalte und nochmals die Bestätigung über das Maß der Behinderung aus dem Jahr 1995 vor.

"3. Zu hohe Auslandseinkünfte bei der Berechnung des Progressionsvorbehaltes:"

Die ausländischen Einkünfte hätten nach dem deutschem Rentenbescheid 2018 € 1.332,00 betragen. Unter Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 41 Abs 3 EStG 1988 und der an den österreichischen Pensionsversicherungsträger bezahlten Krankenversicherung in Höhe von € 67,92 ergebe sich ein anteiliger Veranlagungsfreibetrag von € 195,92 und ausländische Einkünfte in Höhe von € 1.068,16.

"4. In der Erstbeschwerde vom 22. Mai 2019 nicht berücksichtigte Sonderausgaben für die Ehegattin (Einkünfte der Ehegattin unter 6.000,00 jährlich; siehe § 33 Abs 4 Z 1 EStG):"

Es werde beantragt, Topfsonderausgaben von € 5.724,00 zu berücksichtigen, welche sich aus der Umsatzliste des beigelegten Kontoauszuges bis 2017 ergeben würden. Der zugrundeliegende ursprüngliche Darlehensvertrag könne nicht mehr vorgelegt werden, da dieser getilgt worden sei. Der noch existierende Darlehensvertrag sei zu 95% aus der

Umschuldung des bestehenden Obligos für die Finanzierung eines Eigenheimes entstanden.

Die beigelegte Krediturkunde vom 6. März 2015 nennt als Grund für den Einmalkredit i.H.v. € 38.000,00 den Verwendungszweck: „Autoreparatur und Abdeckung Kredit und Girokonto“.

Auf den dritten Vorhalt des Finanzamtes vom 5. September 2019 antwortete der Beschwerdeführer wie folgt:

"In der Anlage übersenden wir folgende Unterlagen:

- 1.) Kreditvertrag Hypo ATS 850.000,00 (= € 61.772,00) vom 02. Juli 1998; 2.) Kreditvertrag Hypo € 38.000,00 vom 20. März 2015;*
- 3.) Darstellung Kreditzusammenführung am Hypo Konto E vom 20. März 2015;*
- 4.) Pensionsversicherung Finanzamt Bestätigungen 2015 bis 2018.*

Zu 1.) Im Juli 1998 erfolgte eine Kreditumschuldung des bestehenden Hausbau - Kredites von der Raiffeisenkasse F zur Hypo G. Der Kredit erhielt bei der Hypobank die Nummer H. Die Kreditlaufzeit wurde von Oktober 1998 bis Juli 2013 vereinbart. Im März 2015 war dieser Kredit immer noch mit € 28.644,81 offen.

Zu 2.) Am 20. März 2015 erfolgte eine Kreditzusammenführung zweier Hypo Konten (Hausbaudarlehen H und Abdeckung Girokonto I). Die neue Kontonummer lautet Hypo E.

Zu 3.) Der Hypo-Umsatzliste des Kontos E ist am 20. März 2015

- a) die Abdeckung des alten Hausbaudarlehens mit € 28.644,81, gerundete € 29.000,00;*
- b) die Abdeckung des bestehenden Girokontos mit € 8.875,19, gerundete € 9.000,00, zu entnehmen. Beide Summen zusammen ergeben die neue Kreditsumme von € 38.000,00. € 29.000,00 sind 76,32% der Kreditsumme und seit März 2015 als Topfsonderausgaben abzugsfähig."*

Im auch dem Beschwerdeführer übersandtem Vorlagebericht gemäß § 265 Abs. 4 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) brachte das Finanzamt vor:

"Stellungnahme:

Die Beschwerdepunkte 2018 Fahrtkosten, Heilbehandlungskosten und Werbungskosten für die Rente aus Deutschland können nach Ansicht des Finanzamtes stattgebend erledigt werden.

Bezüglich der Sonderausgaben für Wohnraumschaffung beantragt das Finanzamt, diese nur in Höhe von € 2.862,00 (50 %) zu berücksichtigen. Der Antrag auf Berücksichtigung des Sonderausgabenerhöhungsbetrages gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 TS 2 EStG 1988 (Gattin Einkommen unter 6.000,-) geht daher ins Leere.

Begründung:

Aufgrund des Umstandes, dass der einzig strittige Punkt gegenständlicher Beschwerdevorlage die Topfsonderausgaben für Wohnraumschaffung betrifft, wurden weitere Ermittlungen (Vorhalt) bezüglich dieser Sonderausgaben durchgeführt.

Die vom Beschwerdeführer als Sonderausgaben geltend gemachten Darlehensrückzahlungen betreffen die Rückzahlungen für das im Jahr 2015 erhaltene Darlehen bei der Hypo J. (Konto E). Als Verwendungszweck in der unvollständig (teilweise abgedeckten) Kopie des Darlehensvertrages vom 6. März 2015 wird angeführt: „ Autoreparatur und Abdeckung Kredit und Girokonto “. Ein (ausschließlicher) Zusammenhang mit einer im Jahr 1970 erfolgten Eigenheimerrichtung konnte daraus nicht abgeleitet werden.

Der Beschwerdeführer wurde daher mit einem weiteren Ergänzungersuchen (5. September 2019) gebeten, geeignete Nachweise (Belege, Darlehensvertrag ...) über die Verwendung der (gesamten ursprünglichen) Kreditvaluta des Kontos H (= Kontonummer des abgedeckten Kredites) vorzulegen.

Mit Beantwortung dieses Ergänzungersuchens hat der Beschwerdeführer die Kopie eines Dokumentes der J Landeshypothekenbank AG vom 19. Juni 1998 vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass ihm ein Einmalkredit in Höhe von öS 850.000,- (bei Annahme dieses Angebots) gewährt wurde (Laufzeit bis 1. Juli 2013). Nach seinen Angaben (aus dem übermittelten Dokument nicht ersichtlich) handelt es sich bei diesem Kredit um das Konto H. In diesem Dokument wird angeführt, dass der Kredit zur Umschuldung der Kredite bei der Raika F_ gewährt wurde. Aufgrund der Gewährung des Kredites laut Urkunde hat er sich verpflichten müssen, auch sein Pensionskonto bei der J Landeshypothekenbank AG zu führen, weshalb auch sein Girokonto bei der Raika F_ umgeschuldet wurde. Der in seinem Antwortschreiben vom 1. August 2019 dargestellte Anteil der Umschuldung der die Errichtung des Eigenheimes im Jahr 1970 betreffen soll (95 %) wurde durch keinerlei Beweismittel untermauert. Auch die Verwendung der ursprünglichen Darlehen bei der Raika F_ kann nicht mehr nachvollzogen werden.

Zusammenfassend ergibt sich nach allen bisher durchgeführten Ermittlungen daher nachstehender Sachverhalt in Zusammenhang mit den geltend gemachten Sonderausgaben (Darlehensrückzahlung für Wohnraumschaffung):

Laut seinem handschriftlich auf der Umsatzliste der Hypo J. (Konto E) angebrachten Vermerk, hat der Beschwerdeführer im Jahr 1970 ein Eigenheim errichtet. 45 Jahre später (2015) nach mehreren Umschuldungen die offensichtlich nicht nur Kreditkonten, sondern auch jeweils Girokonten betroffen haben, begehrt er die Rückzahlungen des neuen Kredites als Sonderausgabe für Wohnraumschaffung. Selbst wenn man seinen, durch nichts belegten Angaben folgen würde, dass es sich teilweise um die Umschuldung von alten Baudarlehen aus dem Jahr 1970 gehandelt hat, würde sich rechnerisch folgender Anteil ergeben:

- 1. Umschuldung laut Angabe 95 % für Baudarlehen*
- 2. Umschuldung laut Angabe 76,32 % (für Abdeckung der 1. Umschuldung)*

ergibt durchgerechnet einen Prozentsatz von 72,5% (95 x 76,32%).

Der Beschwerdeführer konnte trotz mehrmaliger Aufforderung keinerlei Nachweis über die Verwendung der ursprünglichen vor mehr als 45 Jahren aufgenommenen und zwischenzeitlich mehrmals umgeschuldeten Kredite erbringen. Mangels Vorlage von geeigneten Beweismitteln und dem Umstand, dass es sich um sogenannte „Topfsonderausgaben“ handelt, die nur zu einem Viertel steuerwirksam sind, wird aus verwaltungsökonomischen Gründen von weiteren Ermittlungen Abstand genommen und vom Finanzamt beantragt, den glaubhaft gemachten Anteil der Rückzahlungen im Schätzungsweg zu ermitteln.

In Anbetracht des langen Zeitraumes von 45 Jahren die seit der Eigenheimerrichtung vergangen sind, mehreren zwischenzeitlich durchgeführten Umschuldungen und des Umstandes, dass Baukredite häufig nicht nur unmittelbar zu Errichtung des Wohnhauses, sondern auch für die nicht als Sonderausgabe absetzbare Ausstattung des Hauses mit Möbel und Geräten verwendet werden, erscheint ein Anteil von 50% als Schuldentilgung für das im Jahr 1970 errichtete Eigenheim als glaubhaft und angemessen. Mangels Beweisvorsorge durch den Beschwerdeführer, wird sich selbst bei größtem Bemühen die tatsächliche ursprüngliche Darlehensverwendung nicht mehr feststellen lassen."

Dazu gab der Beschwerdeführer keine weitere Stellungnahme mehr ab.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien den von ihnen vorgelegten Dokumenten und Akten sowie der Einsicht in die Datenbanken der Finanzverwaltung.

Dabei kann auf die unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 6. November 2019 verwiesen werden.

Nach der ständigen Judikatur zu § 167 Abs. 2 BAO („*Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*“) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (siehe für Viele: Ritz, BAO⁶, § 167, Rz 8 und die dort zitierten Fundstellen).

I. Ausländische Pensionseinkünfte:

Die Höhe der ausländischen Pensionseinkünfte und die Höhe der darauf entfallenden österreichischen Sozialversicherungsbeiträge wurde vom Beschwerdeführer mit entsprechenden Belegen nachgewiesen und stimmt mit den deutschen Kontrollmitteilungen überein.

II. Außergewöhnliche Belastungen nach den §§ 34 und 35 EStG 1988:

Nimmt man die vorgelegten Listen der Arzt- und Krankenhausbesuche, Rehaaufenthalte und Apothekeneinkaufslisten zur Hand, wird es unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Beschwerdeführer nach dem vorgelegten entsprechenden Ausweis unter einer Gehbehinderung leidet, welche ihm das Benutzen von öffentlichen Verkehrsmitteln unmöglich macht und das Benutzen von Behindertenparkplätzen erlaubt, ist es glaubwürdig, dass der Beschwerdeführer die von ihm angeführten Fahrten tatsächlich im Zusammenhang mit den Erkrankungen, welche die Basis seiner Behinderung sind durchgeführt hat.

Die Höhe der im Jahr 2017 vom Sozialministeriumsservice festgestellten Behinderung beträgt 50%. Die vorgelegte Bestätigung der Bezirksverwaltungsbehörde aus dem Jahr 1995 ist daher nicht mehr aktuell.

Dass der Beschwerdeführer auch die in den vorgelegten Apothekenverkaufslisten angeführten Medikamente (Blutdrucksenker, Blutverdünner, Entzündungshemmer, Medikamente für Osteoporose, Schmerzmittel, Asthmamedikamente, COPD-Medikamente, Antihistaminika, Antibiotika, Thrombosemedikamente, Antidepressiva, Protonenpumpenhemmer, et cetera) für diese Erkrankungen benötigt, liegt auf der Hand.

III. Sonderausgaben für Wohnraumschaffung:

Hier wird der Ansicht des Finanzamtes im Vorlagebericht gefolgt, dass es dem Beschwerdeführer nicht gelungen ist, die noch offenen Darlehensvaluta auf einen Hausbau im Jahr 1970 zurückzuführen.

Da der Beschwerdeführer mehrmals umgeschuldet hat und die letzten Umschuldungen, welche nach seinen Unterlagen jedenfalls auch Kredite für Autoreparaturen und Girokontoabdeckung enthielten, die ältesten vorgelegten Unterlagen aus dem Jahr 1995 stammen und auch dort keinerlei Nachweis mit einem Zusammenhang mit einem begünstigten Hausbau auffindbar ist, ist es dem Beschwerdeführer nicht einmal gelungen einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem behaupteten Hausbau im Jahr 1970 auch nur glaubhaft zu machen.

Dies gilt insbesondere deshalb, weil aufgrund des langen Zeitraums mit höchster Wahrscheinlichkeit seit 1970 auch andere Investitionen aufgetreten sind, welche nicht einfach aus dem laufenden Einkommen des Beschwerdeführers gedeckt haben werden können, wie Aufwendungen für Kraftfahrzeuge, Möbel und Haushaltsgeräte.

Da der Beschwerdeführer auf die Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht nicht eingegangen ist und keinerlei Nachweis für den Hausbau im Jahr 1970 und daraus bis heute fortdauernde Kreditzahlungen beigebracht hat, besteht auch zur Schätzung solcher Aufwendungen kein Anlass.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

I. Ausländische Pensionseinkünfte:

Nach Artikel 18 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (StF: BGBl. III Nr. 182/2002, Änderung BGBl. III Nr. 32/2012; DBA-Deutschland) dürfen *"Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden."*

Artikel 23 Abs. 2 lit. a und c DBA-Deutschland sehen vor, dass wenn *"eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte ... hat ... und dürfen diese Einkünfte ... nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, ... die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung"* ausnimmt. *"Einkünfte ... einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden."*

Wie oben dargestellt, hat der Beschwerdeführer eine deutsche Sozialversicherungspension (K) bezogen, welche in Österreich zur Berechnung des Steuersatzes für die österreichischen Einkünfte herangezogen wird. Dementsprechend sind auch auf diese deutsche Pension anzurechnende österreichische Werbungskosten (österreichische Sozialversicherungsbeiträge auf die deutsche Pension) als den Progressionsvorbehalt mindernd anzuerkennen.

Soweit das Jahr 2017 betroffen ist, war daher insofern der angefochtene Einkommensteuerbescheid wie in der Beschwerdeentscheidung datiert vom 7. Juni 2019 abzuändern (Kürzung der ausländischen Progressionseinkünfte um € 227,60 anteiliger Veranlagungsfreibetrag).

Richtig ist laut Kontrollmitteilung der deutschen Sozialversicherung, dass der Beschwerdeführer 2018 € 1.332,00 an deutscher Rente erhalten und darauf € 67,92 an österreichischer Sozialversicherung geleistet hat, sodass sich die ausländischen Einkünfte für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes entsprechend kürzen (Kürzung der ausländischen Progressionseinkünfte um € 195,20 anteiliger Veranlagungsfreibetrag) und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2018 insoweit abzuändern war.

II. Außergewöhnliche Belastungen nach den §§ 34 und 35 EStG 1988:

Außergewöhnliche Belastungen regelt der Gesetzgeber im dritten Teil des EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) (*"Tarif"*) in den §§ 34 und 35. Damit ist klargestellt, dass die da getroffenen Anordnungen nichts unmittelbar mit der persönlichen und sachlichen Einkommensteuerpflicht zu tun haben und auch Aufwendungen, welche bei den im zweiten Teil geregelten Einkunftsarten ausdrücklich für nicht abzugsfähig erklärt werden, wie etwa die im § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 genannten Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt

seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen können, wenn sie die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllen.

Nach § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 sind Aufwendungen, welche weder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, als außergewöhnliche Belastung zu behandeln, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Näher erläutert der Gesetzgeber in § 34 Abs. 2 EStG 1988, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig ist nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung, wenn sich ihr der Steuerpflichtige aus tatsächlichen rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dadurch berücksichtigt, dass in § 34 Abs. 4 gestaffelt nach Einkommen und Familienstand pauschale Selbstbehalte von sechs bis zwölf Prozent des Einkommens festgelegt werden.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 enthält eine abschließende Aufzählung, welche außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes bei der Ermittlung des Einkommensteuertarifes zu berücksichtigen sind (Katastrophenschäden, Berufsausbildung nach Abs. 8, Aufwendungen der Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9, Mehraufwendungen für Personen mit erhöhter Kinderbeihilfe, Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, welche anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, Mehraufwendungen im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG 1988 soweit sie die pflegebedingten Geldleistungen übersteigen) und eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, welche auch erlaubt, festzulegen, welche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Im § 35 EStG 1988 wird unter anderem (Absätze 1 bis 3 leg. cit.) festgelegt, dass durch eigene körperliche oder geistige Behinderung ein Freibetrag (geregelt je nach der Höhe der durch amtliche Bescheinigung festgestellten Behinderung) zusteht, sofern keine Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage bezogen wird.

Nach § 35 Abs. 5 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt) geltend gemacht werden.

Von der im § 35 Abs. 7 EStG 1988 eingeräumten Möglichkeit mit Verordnung Durchschnittsätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, hat der Finanzminister mit der „Verordnung außergewöhnliche Belastung“ (BGBl 303/1996) Gebrauch gemacht.

In dieser Verordnung wird unter anderem in § 4 festgelegt, dass zusätzlich (zu den Pauschbeträgen nach § 35 Abs. 3 EStG 1988) die nicht regelmäßig anfallenden

Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Aufgrund der für die Jahre 2017 und 2018 nachgewiesenen Behinderung des Beschwerdeführers von 50% (siehe oben) steht diesem daher nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 ein Freibetrag von jeweils € 243,00 zu und waren die Beschwerden insoweit abzuweisen.

Was Kosten der Kosten der Heilbehandlung betrifft (Medikamente, Kilometergeld) wird den Beschwerdevorentscheidungen vom 7. Juni 2019 gefolgt und in diesem Maß den Beschwerden stattgegeben, beziehungsweise, was das Jahr 2018 betrifft, die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über die außergewöhnliche Belastungen auf € 938,59 erhöht.

III. Sonderausgaben für Wohnraumschaffung:

§ 18 EStG 1988 lautet auszugsweise:

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

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung oder Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist (lit. b und c) oder der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist (lit. a und d): ...

d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten."

§ 119 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) normiert die Offenlegungspflicht des Steuerpflichtigen:

"(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben."

§ 115 Abs. 1 BAO regelt die amtswegige Ermittlungspflicht:

"Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die

Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt."

Die beiden letztgenannten Normen gelten auch für das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (siehe § 269 Abs. 1 BAO: *"Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. ..."*)

Zur erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen beziehungsweise der beschränkten Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde judiziert der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es dem Steuerpflichtigen obliegt, in einem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (siehe zum Beispiel VwGH 07.06.2001, 98/15/0037, VwGH 31.03.2004, 99/13/0198, VwGH 28.04.2004, 98/14/0196, VwGH 21.04.2005, 2001/15/0213, VwGH 25.06.2007, 2006/14/0050 etc.; alle unter Hinweis auf VwGH 7.07.2001, 98/15/0037).

Wäre es also dem Beschwerdeführer gelungen nachzuweisen oder zumindest ausreichend glaubhaft zu machen, dass er nahezu 50 Jahre nach dem behaupteten Hausbau immer noch jährlich € 5.724,00 an Rückzahlungen für die Errichtung des Wohnraumes (nicht die Anschaffung der Einrichtung) leistet, wären diese also gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 in den Jahren 2017 und 2018 als sogenannten Topf-Sonderausgaben zu berücksichtigen gewesen.

Dass es sich bei den Sonderausgaben eine abgabenrechtliche Begünstigung handelt, steht außer Frage. Es wäre daher am Beschwerdeführer gelegen gewesen, zumindest eine lückenlose Indizienkette vorzulegen, welche darauf schließen hätte lassen, dass die Kreditzahlungen 2017 und 2018, welche nachweislich auch auf andere Ursachen zurückgehen, zu einem Teil dem begünstigten Wohnbau im Jahr 1970 zugerechnet werden müssen.

Dieser erhöhten Mitwirkungspflicht ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen.

Weitere Erhebungsschritte von amtswegen sind daher in Hinblick auf die lange vergangene Zeit und der Notwendigkeit Bankauskünfte (mit Einwilligung des Beschwerdeführers), die wahrscheinlich nicht mehr gegeben werden können, einzuholen, nicht mehr zumutbar.

Insgesamt gesehen ist es dem Beschwerdeführer nicht geglückt, das Vorliegen der Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 glaubhaft zu machen, weswegen die angefochtenen Bescheide spruchgemäß zu abzuändern waren, sodass keinerlei Sonderausgaben für Wohnraumschaffung (leg. cit.) zu berücksichtigen waren.

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.

Da sich dieses Erkenntnis im Wesentlichen auf die oben dargestellte Beweiswürdigung und das unmittelbare Anwenden des Gesetzestextes, beziehungsweise der oben dargestellten herrschenden Judikatur und Lehre beschränkt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung dieses konkreten Falles hinausgeht.

Linz, am 2. April 2020