

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse , St.Nr. 000*, über die Beschwerde vom 17.06.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt B vom 05.06.2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabengutschrift sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Verfahren/Sachverhalt

In der beim Finanzamt am 06.04.2014 eingereichten **Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr 2013 wurden ua. diverse Beträge aus dem Titel von Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastung (Pauschalbeträge von Diäten für den Beschwerdeführer (Bf.- MdE von 30 %) selbst wie auch für dessen Ehegattin (MdE 50 %) beantragt.

Im Einkommensteuerbescheid 2013 v. 05.06.2014 wurde eine erklärungskonforme Veranlagung durchgeführt.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2013 wurde **Beschwerde** unter Beilage einer Gegenüberstellung der beantragten Aufwendungen 2012 und 2013 rechtzeitig mit folgender Begründung eingebracht:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

In der Anlage übermittle ich Ihnen den Vergleich der Einkommensteuerbescheide von 2012 und 2013. Da ich der Meinung bin, dass ich 2013 die gleichen Positionen wie 2012 ausgefüllt habe, stellen sich für mich folgende Fragen:

1) Der Selbstbehalt für außergewöhnliche Belastung 2013 ist wesentlich höher gegenüber 2012.

2) Der Pauschalbetrag für außergewöhnliche Belastung des Ehepartners ist reduziert worden.

3) Die nachgewiesenen Kosten aus Behinderung des Ehepartners sind 2013 weggefallen.

Eventuell habe ich bei der Eingabe einen Fehler gemacht, oder es hat sich in der Berechnung etwas geändert. Ich danke für Ihre Antwort im Voraus und verbleibe

Mit freundlichen Grüßen“

Mit **Vorhalt vom 10.11.2014**, zugestellt in die Databox, wurde ersucht, sämtliche Belege der beantragten Aufwendungen 2013 bis zum 28.11.2014 nachzureichen. Dem Ersuchen wurde nicht Folge geleistet, daher wurde die Beschwerde abgewiesen. Der Bescheid blieb unverändert.

In der **Beschwerdevorentscheidung** v. 16.12.2014 wurde vom Finanzamt dazu Folgendes ausgeführt:

Unter Wahrung des Parteienghōrs wurden die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen hinterfragt. Da trotzdem die benötigten Unterlagen (zum Teil) nicht beigebracht wurden, konnten die Aufwendungen in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten Aufwendungen berücksichtigt werden.

Auf telefonische Rückfrage des Antragstellers am 12.1.2015 wurde dem Antragsteller mitgeteilt ,einen schriftlichen Vorlageantrag innerhalb der noch offenen Rechtsmittelfrist einzureichen. Auf Grund dieses Telefonates folgte die Mail vom 12.1.2015. Der Versuch eines weiteren telefonischen Kontaktes mit dem Antragsteller schlug fehl, daher wurde eine Mail mit der Aufforderung versendet, sich vor dem 16.1.2015 telefonisch zu melden. Auf Grund des am 16.1.2015 ausführlichen Telefonates über die Sachlage brachte der Antragsteller am 16.1.2015 einen **Vorlageantrag** ein. In diesem werden nunmehr die Erwerbsminderung der Gattin in Höhe von 50% und der Pauschalbetrag für die Gallendiät in Höhe von € 612,- jährlich als ag. Belastung mit Selbstbehalt und die Kosten für die Medikamente in Höhe von € 531,60 beantragt.

Folgende Unterlagen für die Aufwendungen 2013 sind auf Grund des Vorhaltes vom 22.1.2015 vorgelegt worden: Versicherungen in Höhe von € 4.685,52 - Kirchenbeitrag in Höhe von € 267,02 - Spenden in Höhe von € 74 - ÖGB in Höhe von € 36- Apotheke in Höhe von € 502,01- Rechnung Bandagist B in Höhe v. € 29,60 - Begräbniskosten in Höhe von € 4.135,64

Das **Finanzamt** beurteilte diesen Beschwerdefall im **Vorlagebericht v.27.05.2015** zur Zl. 46/2015000303 wie folgt:

*Der AVAB stehe wegen Einkommensüberschreitung (Einkommen der Gattin über € 6.000,-) nicht zu. Freibeträge wegen Behinderung und Diät der Gattin stünden nur mit Selbstbehalt zu - es wurde eine falsche Diät -Magen anstelle von Galle - für die Gattin beantragt. Die Kosten für die Medikamente in Höhe von € 531,60 wurden bereits im Erstbescheid berücksichtigt. Die Beschwerde werde mit der Anregung auf **Stattgabe** zur Entscheidung vorgelegt. Der Bescheid möge dahingehend abgeändert werden, dass anstelle des Pauschbetrages nach der Verordnung über ag. Belastung wegen der Behinderung des (Ehe)Partners iHv. € 504,00 nun mehr - aufgrund des Nachweises der vorliegenden Gallendiät - ein Pauschbetrag iHv. € 612,00 berücksichtigt werde. Aufgrund der Selbstbehaltsüberschreitung der sonstigen ag. Aufwendungen habe es keine steuerliche Auswirkung, ob diese Pauschbeträge/Freibeträge für den Ehepartner nun mit oder ohne Selbstbehalt berücksichtigt würden. Der Kirchenbetrag wurde mit € 267,02 nachgewiesen, in der Erklärung werde er mit € 271,51 angeführt. Es ergebe sich somit eine Änderung (Reduktion) des Einkommens iHv. € 103,51.*

Beweiswürdigung

Grundsätzlich ist die Abgabenbehörde an keinerlei Beweisregeln gebunden (§ 167 Abs 2 BAO - Freie Beweiswürdigung). Die Behörde hat sich unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen und ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren unter Wahrung des Parteiengleichs durchzuführen. Sie kann selbständig alles als Beweismittel heranziehen, was zur Feststellung geeignet und nach Lage des einzelnen Falls zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Hierbei gilt der Grundsatz der Amtswegigkeit. Die Behörde ist demnach grundsätzlich verpflichtet, den entscheidungserheblichen Sachverhalt amtswegig zu erforschen.

Eine Einschränkung des Amtswegigkeitsgrundsatzes normiert § 138 BAO, der dem Abgabepflichtigen auf Verlangen der Behörde die Obliegenheit auferlegt, an der Sachverhaltsfeststellung mitzuwirken (sogenannte Mitwirkungspflicht). So kann diesem etwa auferlegt werden, seine Anbringen zur Beseitigung von Zweifeln näher zu erläutern oder deren Richtigkeit zu beweisen. In der Praxis erfolgt dies zB. durch Ergänzungsersuchen.

Diese amtswegige Prüfung hat das Finanzamt in seinem Vorhalt v.10.11.2014 und den Gesprächen v.12.01.2015 mit dem Bf. auch unternommen.

Der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung tritt bei Begünstigungsbestimmungen (zB. bei Sonderausgaben/ao.Belastung) generell in den Hintergrund.

Der in gemäß § 167 BAO freier Beweiswürdigung festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der elektronischen Aktenlage sowie den Parteivorbringen. Insbesondere wird auf die Stellungnahme des Finanzamtes v. 27.05.2015 verwiesen. Schließlich wurden auch vom Bf. alle Unterlagen (Beweise) zu den hier strittigen Beschwerdepunkten vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Sonderausgaben

Gemäß **§ 18 Abs. 1 EStG 1988** sind folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Z 1 ...

Z 2 Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer

- freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

- Lebensversicherung (Kapital- oder Rentenversicherung), ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

...

Versicherungsprämien sind nur dann abzugsfähig, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

...

Abs. 2: Für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 60 Euro jährlich abzusetzen.

Abs. 3: In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:

Z 1. Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2, 3 und 5 kann der Steuerpflichtige auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet.

Z 2. Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

-um 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder

- um 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt und/oder...

Sind diese Ausgaben insgesamt niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,

gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt

Z 3 a) Soweit Beträge nach Abs. 1 Z 3 als Sonderausgaben anerkannt worden sind, können sie aus einem anderen Rechtstitel nicht nochmals als Sonderausgaben berücksichtigt werden...

Nach § 18 Abs. 1 **Z 5** EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2013 geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind und ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, höchstens jedoch 400 Euro jährlich als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Sonderausgaben sind über Verlangen des Finanzamtes nachzuweisen. Als Belege kommen Erlagscheinabschnitte, Kontoauszüge, Überweisungsbelege, Rechnungen mit dem Vermerk des Rechnungslegers bezahlt am oder Rechnungsbetrag erhalten und Unterschrift, sowie Bestätigungen (von zB Versicherungen, Bauträger, *Kirchenbeitragsstelle*) in Betracht.

Außergewöhnliche Belastung

Rechtslage

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 sind bei der Ermittlung des Einkommens 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.

Gemäß § 34 Abs. 4 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7.300 Euro 6%, bei mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8%, bei mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10% und bei mehr als 36.400 Euro 12%.

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag ...

§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 schließt den Abzug von pauschalierten Aufwendungen weder vom Wortlaut noch vom Sinn und Zweck her aus (vgl. auch UFS 1.12.2005, RV/1364-W/05; UFS 7.2.2006, UFS 26.1.2012, RV/0171-F/11).

§ 1 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430) lautet:

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder ...

Nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Der Pauschalbetrag beträgt danach für den Bf. € 504,00.

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes

1967 gewährt wird, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (einem Grad der Behinderung) von - wie im Beschwerdefall -30 % (für den Bf. selbst) ein jährlicher Freibetrag v.€ 75 gewährt.

Erwägungen

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 wurden Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen in Zusammenhang mit einer eigenen Behinderung des Bfs. sowie mit einer Behinderung für die Ehegattin in Abzug gebracht.

Im Beschwerdeverfahren machte der Bf. nunmehr den Pauschbetrag für Diätverpflegung wegen Gallenleidens seiner Ehegattin (anstelle der Pauschale für Magendiät) geltend. Der Bf. hat alle hier strittigen Aufwendungen schließlich im Verfahren nachgewiesen.

Nach der Aktenlage beträgt das Jahreseinkommen der Ehegattin über 6.000 €. Es steht daher dem Bf. kein Alleinverdienerabsetzbetrag zu.

Fuchs führt in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20.Lfg.zu § 35 EStG TZ 2* aus:

*"Für eine **Behinderung des (Ehe-)Partners** (§ 106 Abs 3) steht dem Steuerpflichtigen der Freibetrag zu (§ 35 Abs 1 zweiter Teilstrich), wenn er den Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs 4 Z 1) hat. Sind beide (Ehe-)Partner behindert, stehen dem Alleinverdiener beide Freibeträge zu (gegebenenfalls auch die besonderen Pauschbeträge nach § 2 der Verordnung zweifach, vgl LStR 2002 Rz 842). Hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, dann kann er für den behinderten (Ehe-)Partner nach § 35 Abs 1 dritter Teilstrich den Behindertenfreibetrag geltend machen, wenn dieser höchstens 6.000 € jährlich verdient (betrifft insbesondere kinderlose (Ehe-)Partner, die ab 2011 keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag haben ; das Erfordernis, dass der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt, wurde erst in „Berichtigung eines Redaktionsversehens“ durch das AbgÄG 2012 mit Wirkung ab 2013 eingefügt, vgl zum „legistischen Handlungsbedarf“ Baldauf, SWK 2012, 108 [109], sowie RV 1960 Blg NR 24. GP 31; eine Verankerung der Sechsmonatsfrist im dritten Teilstrich der Verordnung unterblieb jedoch). In den Grenzbetrag von 6.000 € sind (nur) die in § 33 Abs 4 Z 1 genannten steuerfreien Einkünfte einzubeziehen. Nicht monetäre Zuflüsse (aus einem Schuldnachlass) sind zu berücksichtigen (vgl VwGH 15.9.2016, Ro 2014/15/0034). Wird die Einkommensgrenze überschritten (bzw. besteht kein Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag), können die behinderungsbedingten Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung als außergewöhnliche Belastung nach § 34 mit Selbstbehalt geltend gemacht werden (vgl zB UFS 18.12.2006, RV/2315-W/06; LStR 2002 Rz 842)."*

In Hinblick auf die angeführte Rechtslage beurteilt das **Bundesfinanzgericht** die geltend gemachten Aufwendungen wie folgt:

- a) Die Bf hat für die beantragten Sonderausgaben Versicherungsbestätigungen übermittelt. Diese Beträge sind im Rahmen des Sonderausgabenviertels gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen.
- b) Der Kirchenbeitrag (€ 267,02) sowie Spenden (€ 74) wurden im nachgewiesenen Ausmaß berücksichtigt.
- c) Der Behindertenfreibetrag wegen einer Erwerbsminderung von 50% (für Gattin) beträgt gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 243 Euro.
- d) Da die Gattin nach der Aktenlage eine Krankendiätverpflegung wegen Gallenleidens benötigt, sind gemäß § 2 der zitierten Verordnung 612 Euro (51 Euro x 12) statt wie bisher für Magendiät im Betrag v. € 504,00 in Abzug zu bringen.
- e) Die nachgewiesenen Kosten für Medikamente (€ 502,61) sowie für die Rechnung für den Bandagisten im Ausmaß v. € 29,60 (gesamt € 531,61) wurden bereits im Erstbescheid berücksichtigt (s. § 4 der zitierten Verordnung über außergewöhnliche Belastung).

Die übrigen außergewöhnlichen Belastungen überstiegen den gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehalt für außergewöhnliche Belastungen nicht.

Darstellung der rechnerischen Änderungen lt. BFG:

	Erstbescheid v.05.06.2014	BFG	Differenz
			in €
Kirchenbeitrag	271,51	€ 267,02	-4,49
Freibetrag für außergewöhnliche Belastung	€ 504 für Magendiät	€ 612 für	108
Behinderung/Gattin		Gallendiät	

Auf die **Beilage 1** (Berechnungsblatt Einkommensteuer 2013) wird verwiesen.

Zur Unzulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 4. Mai 2020