

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch SteuerVertreter, über die Beschwerde vom 28. Juni 2017 gegen den Bescheid des FA vom 29. Mai 2017 betreffend Einkommensteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Abgabe werden gemäß der Beschwerdevorentscheidung vom 21.11.2017 festgesetzt. Das Einkommen beträgt somit 31.190,60 EUR, die festgesetzte Einkommensteuer 6.380,00 EUR.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner **Einkommensteuererklärung** für das Jahr 2016 die Berücksichtigung von Sonderausgaben (Versicherungsprämien) iHv 2.920,00 EUR geltend. Weiters beantragte er die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen auf Grund einer Behinderung und zwar konkret den pauschalen Freibetrag für einen Grad der Behinderung von 30%, den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit sowie Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung im Ausmaß von 800,00 EUR.

Mit Ergänzungsersuchen vom 24.03.2017 wurde der Bf. vom Finanzamt (FA) aufgefordert, den Bescheid betreffend seinen Behinderungsgrad vorzulegen und die beantragten Sonderausgaben sowie die „zusätzlichen Kosten“ belegmäßig nachzuweisen.

Mit Eingabe vom 05.05.2017 legte der Bf. einen Bescheid des Sozialministeriumservice vom 26.04.2016 vor, worin ihm das Vorliegen einer Behinderung im Ausmaß von 30 % bescheinigt wurde. Der Aufforderung, alle Belege für die „zusätzlichen Kosten“ nachzureichen, kam der Bf. nicht nach. Als Begründung führte der Bf. an, dass die Belege nicht aufbewahrt und die zusätzlichen Kosten somit nur geschätzt worden seien. Der Bf. benötige jedoch grundsätzlich immer die gleichen Medikamente und könne daher auf Basis der laufenden Aufwendungen für Medikamente auch auf den Aufwand für das Jahr 2016 geschlossen werden.

Das FA erließ am 29.05.2017 den **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2016. Darin wurden die beantragten pauschalen Freibeträge (Freibetrag wegen eigener Behinderung gem. § 35 Abs. 3 EStG in Höhe von 75,00 EUR und Pauschalbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von 840,00 EUR anerkannt. Die beantragten Sonderausgaben wurden lediglich mit dem Sonderausgabenpauschale von 60,00 EUR berücksichtigt. Die beantragten „zusätzlichen Kosten“ im Zusammenhang mit der Behinderung wurden aufgrund der fehlenden Belege nicht angesetzt.

Der Bf. erhob am 27.06.2017 **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und beantragte, die Berücksichtigung der erklärten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Dazu wurden vom Bf. Bestätigungen bezüglich der Sonderausgaben vorgelegt. Die außergewöhnlichen Belastungen seien steuerlich auch ohne Vorlage von Belegen zu berücksichtigen, da gem. § 184 BAO Aufwendungen im Schätzungswege ermittelt werden könnten, sofern es glaubhaft sei, dass diese Kosten dem Bf. auch tatsächlich entstanden sind. Die gesundheitlichen Beschwerden des Bf. bestünden laut Sachverständigengutachten bereits seit dem Jahr 2014 und da der Krankheitsverlauf seitdem konstant sei, könne aufgrund der laufenden Medikamente sehr gut auf die Aufwendungen für die Medikamente des Jahres 2016 geschlossen werden. Somit sei die steuerliche Absetzbarkeit auch dann gegeben, wenn die Belege nicht vorgelegt werden können.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.11.2017 wurde der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2016 vom 29.05.2017 abgeändert. Auf Grund der vorgelegten Bestätigungen über Versicherungen und Darlehensrückzahlungen wurden die Sonderausgaben mit dem Sonderausgabenhöchstbetrag von 730,00 EUR berücksichtigt. Ein Ansatz der geltend gemachten „zusätzlichen Kosten“ als außergewöhnliche Belastung unterblieb abermals.

Der Bf. beantragte am 23.11.2017 gemäß § 264 Abs. 1 BAO die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) und führte aus, dass eine Schätzung von Aufwendungen möglich sei, sofern diese Schätzung richtig und nachvollziehbar sei. Aufgrund des Krankheitsbildes sei davon auszugehen, dass weder eine Verbesserung noch eine Verschlechterung im Jahr 2017 gegenüber 2016 eingetreten sei. Somit könne von den Zahlen

des Jahres 2017 auf das Jahr 2016 rückgerechnet werden und seien die geltend gemachten Aufwendungen iHv 800 EUR steuerlich zu berücksichtigen.

Im **Vorlagebericht** vom 08.05.2018 führte das FA aus, dass der Bf. den strittigen Betrag in der Einkommensteuererklärung als unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen ausgewiesen habe. Die Anerkennung derartiger Aufwendungen seien vom Nachweis derselben abhängig, welcher im gegenständlichen Fall nicht erbracht worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung die beantragten Sonderausgaben (in Höhe des gesetzlich zustehenden Höchstbetrages von 730,00 EUR) anerkannt hat. Das Gericht sieht keinen Anlass von dieser Beurteilung abzugehen. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Strittig blieb hingegen die Berücksichtigung der geltend gemachten tatsächlichen Kosten in Höhe von 800,00 EUR als außergewöhnliche Belastung aus dem Grunde der Behinderung.

Dazu ist auszuführen:

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei die genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Die Belastung ist nach Abs. 2 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

In § 34 Abs. 6 EStG 1988 ist normiert, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag gemäß Abs. 3 leg. cit. zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige

Behinderung hat und er keine pflegebedingte Geldleistung erhält. Zusage Abs. 3 leg. cit. beträgt dieser Freibetrag bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von gegenständlich 30% 75,00 EUR.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle eines Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl. II 2010/430, sind die in den §§ 2 bis 4 genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt (Abs. 2 leg.cit.).

Mehraufwendungen wegen einer Krankendiätverpflegung sind gem. § 2 Abs. 1 der VO ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten, im vorliegenden Fall aufgrund einer Zuckerkrankheit, mit 70,00 EUR pro Kalendermonat, also 840,00 EUR im Jahr, zu berücksichtigen.

Gemäß § 4 der genannten VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten einer Heilbehandlung, die in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehen, (neben dem allgemeinen Behindertenpauschale nach § 35 Abs. 3 EStG und gegebenenfalls neben den Pauschbeträgen nach den §§ 2 und 3 der VO) im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Strittig ist nun konkret, ob die vom Bf. beantragten Kosten für 2016 iHv 800,00 EUR als außergewöhnlichen Belastungen ohne Nachweise berücksichtigt werden können.

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, bei Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 35 Abs. 5 EStG den ursächlichen Zusammenhang zwischen seiner Behinderung und den von ihm angewendeten Hilfsmitteln bzw. Heilbehelfen nachzuweisen. (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079). Er hat nach der Judikatur selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191). Als Beweismittel kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des Falles zweckdienlich ist.

Im gegenständlichen Verfahren beantragte der Bf. für das Jahr 2016 in seiner Steuererklärung unter dem Titel „Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (z.B. ärztliche Kosten, Medikamente)“ die Berücksichtigung eines Betrages iHv 800,00 EUR. Der Aufforderung des FA, die beantragten Aufwendungen mit Belegen nachzuweisen, kam er nicht nach. Stattdessen verwies er im Beschwerdeverfahren auf seine für das Jahr 2017 geltend gemachten Kosten, aufgrund deren

auf das Jahr 2016 im Wege einer Schätzung rückgerechnet werden könne, weil der Bf. grundsätzlich immer die gleichen Medikamente benötige.

Nach dem klaren Wortlaut des § 2 Abs. 1 der VO ergibt sich, dass die dort angeführten Pauschalbeträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten zu berücksichtigen sind. Sollten daher anstelle der Pauschalbeträge tatsächlich erwachsene Kosten anerkannt werden, müssen diese nach herrschender Ansicht nachgewiesen werden. Eine Schätzung durch den Steuerpflichtigen oder die Vorlage von statistischen Durchschnittssätzen sind nicht ausreichend, da die Pauschalbeträge der VO ohnehin auf langjährigen Erfahrungswerten beruhen (UFS vom 21.12.2011, RV/0429-K/07 und die dort zitierte Lehre und Rechtsprechung).

Die im gegenständlichen Fall konkret angesprochene Bestimmung des § 4 der VO legt ebenfalls zweifelsfrei fest, dass tatsächliche Kosten für Hilfsmittel und der Heilbehandlung, so auch Medikamente, nur im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Demnach wird für Kosten, die neben den Pauschalbeträgen des § 35 Abs. 3 EStG und der §§ 2 und 3 der VO aus dem Titel der Behinderung als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, ausdrücklich ein Nachweis verlangt. Ein derartiger Nachweis wird wohl nur durch Vorlage entsprechender Rechnungen und allenfalls Bestätigungen der Leistenden betreffend die konkret geltend gemachten Aufwendungen (hier des Jahres 2016) erbracht werden können. Dass ein derartiger Nachweis dem Bf. unzumutbar gewesen wäre, kann nicht erkannt werden. Die bloße Auflistung von Kosten entspricht jedenfalls keinem solchen Nachweis, umso weniger eine Schätzung auf Basis der Kosten des Folgejahres.

Somit konnten die in Höhe von 800,00 EUR geltend gemachten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Bezüglich der Ermittlung der Höhe der Steuerbemessungsgrundlage und der Abgabe wird auf die Beschwerdeverentscheidung vom 21.11.2017 verwiesen.

Es war somit spruchmäßig zu entscheiden.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Notwendigkeit eines Nachweises tatsächlicher Kosten als außergewöhnlicher Belastung aus dem Titel der Behinderung ergibt sich schon aus den gesetzlichen Grundlagen. Die Frage, ob im gegenständlichen Fall ein entsprechender Nachweis erbracht wurde, ist eine Frage der Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. August 2021