

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 24. März 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** datiert vom 7. März 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, vom 10. Juni 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** datiert vom 12. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 und ebenfalls vom 10. Juni 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** datiert vom 13. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2015 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2015 sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 4. Dezember 2017 erging beim Finanzamt hinsichtlich des Beschwerdeführers ein Schätzungsauftrag. Am 7. März 2018 wurde der Einkommensteuerbescheid 2015 erstellt, ohne dass eine Abgabenerklärung des Beschwerdeführers vorgelegen hätte und dies damit begründet, dass da keine Steuererklärungen vorgelegen und die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO geschätzt hätten werden müssen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerdeschrift erstellt am 24. März 2018, beim Finanzamt eingelangt am 30. März 2018, in welchem das Berücksichtigen des Unterhaltsabsetzbetrages, des Kirchenbeitrages, von Krankheitskosten, des Pauschales für Krankendiät und des Pensionistenabsetzbetrages begehrt wurde.

Beigelegt war eine adaptierte Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015, samt Aufstellung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung und einem Bündel an ärztlichen Bestätigungen und Diagnosen inklusive Leistungsdarstellung der Krankenkasse im Beschwerdejahr, Rehaschlussbericht und Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses an das Sozialministeriumservice.

Eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013, welche beim Finanzamt am 20. Dezember 2018 einlangte, verfasste der Beschwerdeführer am 15. Dezember 2018.

Mit Ersuchen um Ergänzung datiert am 9. Januar 2019 wurde der Beschwerdeführer in Hinblick auf die Einkommensteuer 2013 aufgefordert, die beantragten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen nachzuweisen und die behauptete Behinderung (Erwerbsminderung) mittels Bescheid des Sozialministeriumservice beziehungsweise Kopie eines Parkausweises nachzuweisen.

Die Aufforderung einen Bescheid des Sozialministeriumservice beziehungsweise eine Kopie des Parkausweises vorzulegen, wiederholte das Finanzamt mit Vorhalt datiert vom 7. Februar 2019.

Eine Antwort des Beschwerdeführers unterblieb bei beiden Ergänzungersuchen.

Am 30. Dezember 2019 langte beim Finanzamt die am 20. Dezember 2019 verfasste Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 des Beschwerdeführers ein.

Das Finanzamt forderte mit Ersuchen um Ergänzung datiert vom 3. März 2020 den Beschwerdeführer erneut auf, die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen anhand einer detaillierten Aufstellung und mit Belegen zu beweisen.

Am 7. Mai 2020 legte der Beschwerdeführer seinen Parkausweis gemäß § 29b StVO (Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159/1960) samt dem dazugehörigen Bescheid des Sozialministeriumservice vom 13. Januar 2020, zwei ärztliche Atteste über Diagnosen und Diätverpflegung vom 18. Dezember 2019 und den Bescheid des Sozialministeriumservice vom 20. Januar 2020 über den festgestellten Grad der Behinderung vor.

Der Einkommensteuerbescheid 2013 datiert vom 12. Mai 2020 berücksichtigte abgesehen vom Pauschbetrag keine Sonderausgaben und auch keine außergewöhnlichen Belastungen beim Beschwerdeführer, was vom Finanzamt damit begründet wurde, dass der Beschwerdeführer

die benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe, weswegen nur die nachgewiesenen beziehungsweise glaubhaft gemachten Aufwendungen hätten berücksichtigt werden können.

In gleicher Weise ging das Finanzamt bei Einkommensteuerbescheid 2014 datiert vom 13. Mai 2020 vor.

In der Beschwerdeverentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2015 ebenfalls datiert vom 13. Mai 2020 berücksichtigte das Finanzamt weder Kirchenbeitrag noch außergewöhnliche Belastungen und begründete dies damit, dass notwendige Unterlagen nicht vorgelegt worden seien und die außergewöhnlichen Belastungen des Beschwerdeführers im Jahr 2015 geringer als der ihn treffende Selbstbehalt gewesen sei.

Der Beschwerdeführer verfasste am 10. Juni 2020 Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014, welche beim Finanzamt am 17. Juni 2020 einlangten. Darin begehrte er, bei der Einkommensteuer 2013 und 2014, Krankheitskosten, sonstige außergewöhnliche Belastungen, den pauschalen Freibetrag für Behinderung und die Pauschale für Diätverpflegung sowie die Pauschale für Besitzer eines KFZ-Parkausweises (als außergewöhnliche Belastung) anzuerkennen. In beiden Schriftsätzen verwies der Beschwerdeführer auf den im Folgenden beschriebenen Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 an das Bundesfinanzgericht vom gleichen Datum.

Darin begehrte der Beschwerdeführer *„die Berücksichtigung der Behinderung laut Sozialministeriumservice“*, da die Erkrankungen, welche zur Behinderung geführt hätten, bereits seit seiner Pensionierung 2010 vorgelegen seien. Weitere Erkrankungen hätten später den Behinderungsgrad erhöht. Dazu lege er ärztliche Atteste und Befunde, zwei Einzelgutachten und ein Gesamtgutachten des Sozialministeriumservice und eine Stellungnahme der Administrative des Sozialministeriumservice vor. Er ersuche die Anamnese der beiden Gutachten sowie deren Zusammenfassung zu beachten. Sein komplexes psychiatrisches Krankheitsbild bestehe seit 2009, die Wirbelsäulenerkrankung seit 2012. Er ersuche die Berücksichtigung des Pauschalbetrages für Diätverpflegung wegen chronischer Gastritis und mehrfacher Zwölffingerdarmgeschwüre wie in den beiliegenden Attesten beschrieben. Die bereits belegten Krankheitskosten 2015 laut Beschwerde würden in Zusammenhang mit der Behinderung stehen und sollten berücksichtigt werden. Er verweise auf sein Beschwerdevorbringen.

Die Beschwerdeverentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2013 datiert vom 2. Juli 2020 erkennt im Effekt keine Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen an und hat als Begründung folgenden Wortlaut:

„Nach § 35 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 ist die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für die Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Ein solch amtlicher Nachweis kommt als für den

betreffenden Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 bedeutsames rückwirkendes Ereignis in Betracht. Unter Beachtung dieser materiellrechtlichen Bestimmung liegt in der Nachweisführung der Tatsache der Behinderung und deren Ausmaßes durch die Ausstellung einer solchen amtlichen Bescheinigung ein rückwirkendes Ereignis, dass ein bestimmter Grad der Behinderung schon ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit vorgelegen hat. Gerade eine solche rückwirkende Bestätigung des Grades der Behinderung wurde im vorliegenden Fall durch das Sozialministeriumservice unter Berücksichtigung einer mit 18 12 18 bestehenden Gültigkeit am 18 06 19 bescheinigt. Auf diesen Fall bezogen bedeutet dies, dass der Freibetrag aufgrund einer Behinderung, dem Diätbedarf wegen Magenerkrankung und Gehbehinderung erst ab dem Veranlagungsjahr 2018 anzuerkennen ist. Es war spruchgemäß zu entscheiden.“

In gleicher Weise und gleicher Begründung ging das Finanzamt auch bei der Beschwerdeentscheidung datiert vom 3. Juli 2020 betreffend die Einkommensteuer 2014 vor.

In den Anträgen auf Vorlage der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 erstellt am 28. Juli 2020 (2013) und 29. Juli 2020 (2014), beide beim Finanzamt eingelangt am 4. August 2020 verwies der Beschwerdeführer auf den Vorlageantrag betreffend der Einkommensteuer 2015 und bat um „Berücksichtigung der Behinderung, dem Diätbedarf wegen Magenerkrankung, Gehbehinderung, den Krankheitskosten beziehungsweise den Aufwendungen für die außergewöhnlichen Belastungen, da sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen“. Wie aus den Sachverständigengutachten, den Befunden der Fachärzte, den Krankenhausbefunden und ärztlichen Attesten ersichtlich sei, hätten die Krankheiten, welche zur Behinderung geführt hätten, die schwere komplexe psychiatrische Erkrankung, bereits seit 2009, beziehungsweise 2012, die schwere degenerative Erkrankung der Wirbelsäule bestanden. Aus dem beigebrachten ärztlichen Attest sei auch ersichtlich, dass die Magen- und Darmerkrankung bereits seit 2007 bestanden habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im dem Beschwerdeführer ebenfalls übermittelten Vorlagebericht über die gegenständlichen Bescheidbeschwerden vom 28. Oktober 2020 hat das Finanzamt den entscheidungsrelevanten Sachverhalt wie folgt beschrieben:

„Allgemeinveranlagung 2013:

Der Beschwerdeführer ist seit 2011 in Frühpension. Laut Erstgutachten des Sozialministeriumservices vom 16. Mai 2019 und 4. Juni 2019 leidet der Beschwerdeführer unter anderem an einer schweren komplexen psychischen Erkrankung (Grad der Behinderung: 50%), an einer degenerativen Wirbelsäulenerkrankung (Grad der Behinderung: 50%) sowie an einer chronischen Gastritis (Grad der Behinderung: 20%). In der Gesamtbeurteilung des Sozialministeriumservices vom 13. Juni 2019 wurde der Gesamtgrad der Behinderung erstmals iHv. 60% festgestellt. Im Behindertenpass vom 18. Juni 2019 wurde die Tatsache der Behinderung rückwirkend ab 18. Dezember 2018 bescheinigt (siehe Beilagen zum Vorlageantrag vom 10. Juni 2020). Seit 20. Dezember 2019 beträgt der Grad der Behinderung 80% (siehe neu ausgestellter Behindertenpass vom 23. Januar 2020 in der Vorhaltsbeantwortung vom 07. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer 2013, Unterlagen zur Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 sowie Beilagen zum Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2015 vom 10. Juni 2020).

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 vom 15. Dezember 2018 beantragte der Beschwerdeführer außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (KZ 730 und KZ 735), den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Magens, den pauschalen Freibetrag wegen Körperbehinderung, den pauschalen Freibetrag wegen Vorliegens eines Parkausweises gemäß §29b StVO, den Kirchenbeitrag (KZ 458), den Kinderfreibetrag sowie den Unterhaltsabsetzbetrag für seine Tochter. Zudem gab er an, im Ausmaß von 75% beeinträchtigt zu sein. Mit Vorhalten vom 9. Januar 2019 und 7. Februar 2019 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, den Bescheid des Sozialministeriumservices sowie eine Kopie des Parkausweises (Ausweis gemäß § 29b StVO) vorzulegen. Mit Vorhalt vom 3. März 2020 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer, den Zahlungsnachweis für den Kirchenbeitrag zu erbringen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Mai 2020 legte der Beschwerdeführer den mit Schreiben vom 13. Januar 2020 übermittelten Parkausweis gemäß § 29b StVO sowie den mit 23. Januar 2020 ausgestellten Behindertenpass samt Schreiben vom 20. Januar 2020 vor, in welchem eine Behinderung im Ausmaß von 80% rückwirkend ab 20. Dezember 2019 (!) bescheinigt wird. Zudem übermittelte er eine Stellungnahme der Administrative des Sozialministeriumservices vom 17. Januar 2020 sowie diverse ärztliche Befunde zum Nachweis für seine Erkrankungen. Den Bescheid des Sozialministeriumservices sowie den Zahlungsnachweis für den einbezahlten Kirchenbeitrag erbrachte er hingegen nicht.

Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 12. Mai 2020 berücksichtigte das Finanzamt die außergewöhnlichen Belastungen, den pauschalen Freibetrag wegen Körperbehinderung, den pauschalen Freibetrag wegen Vorliegen eines Parkausweises (§ 29b StVO), den Kirchenbeitrag sowie den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Magens mangels entsprechender Nachweise für das Veranlagungsjahr 2013 nicht. Dagegen erhob der Beschwerdeführer am 17. Juni 2020 rechtzeitig Beschwerde. Darin reichte er erneut die in der Vorhaltsbeantwortung

vom 07. Mai 2020 eingebrachten Unterlagen ein. Ergänzend übermittelte er einen mit 18. Juni 2019 ausgestellten Behindertenpass zum Nachweis für seine bereits ab 18. Dezember 2018 vorliegende Behinderung im Ausmaß von 60% samt diversen ärztlichen Attesten ein.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. Juli 2020 (zugestellt am 7. Juli 2020) wies das Finanzamt die Beschwerde mangels entsprechender Nachweise über das Bestehen eines Grades der Behinderung im Veranlagungsjahr 2013 als unbegründet ab.

Am 4. August 2020 brachte der Beschwerdeführer dagegen fristgerecht einen Vorlageantrag ein.

Arbeitnehmerveranlagung 2014:

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 vom 20. Dezember 2019 beantragte der Beschwerdeführer zusätzlich zu den für das Veranlagungsjahr 2013 beantragten Aufwendungen Kosten für Hilfsmittel und Heilbehandlung (KZ 476) sowie außergewöhnliche Belastungen für seine Tochter.

Mit Vorhalt vom 3. März 2020 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, die beantragten außergewöhnlichen Belastungen anhand einer detaillierten Aufstellung sowie den Kirchenbeitrag belegmäßig nachzuweisen. Die angeforderten Unterlagen wurden vom Beschwerdeführer jedoch nicht erbracht (kein Antwortschreiben erfolgt!).

Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 13. Mai 2020 (zugestellt am 18.05.2020) berücksichtigte das Finanzamt die beantragten Kosten aufgrund der fehlenden Unterlagen nicht.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer am 17. Juni 2020 rechtzeitig Beschwerde (Beilagen zur Beschwerde sind ident mit Unterlagen zur Beschwerde gegen ESt-Bescheid 2013 vom 10. Juni 2020).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 3. Juli 2020 (zugestellt am 8. Juli 2020) wies das Finanzamt die Beschwerde mangels entsprechender Nachweise über das Bestehen eines Grades der Behinderung im Veranlagungsjahr 2014 als unbegründet ab.

Am 4. August 2020 brachte der Beschwerdeführer dagegen fristwährend einen Vorlageantrag ein.

Arbeitnehmerveranlagung 2015:

Im Jahr 2015 bezog der Beschwerdeführer neben seiner Pension sowohl Kranken- als auch Arbeitslosengeld (Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG). Trotz der Aufforderung zur Abgabe einer Erklärung betreffend die Einkommensteuer 2015 gab der Beschwerdeführer bis 1. Dezember 2017 keine Erklärung ab (siehe

Abgabeninformationssystemabfrage vom 14. August 2020). Daraufhin schätze das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Einkommensteuer 2015 iHv. € 1.004 fest (siehe Einkommensteuerbescheid 2015 vom 7. März 2018).

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 7. März 2018 (zugestellt am 12. März 2018) erhob der Beschwerdeführer am 30. März 2018 rechtzeitig Beschwerde. Darin beehrte er die Berücksichtigung des Unterhaltabsetzbetrages, des Kirchenbeitrages, des Kinderfreibetrages, der Krankheitskosten, des Pauschalbetrages für Krankendiät sowie des Pensionistenabsetzbetrages. Ergänzend legte er die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 vom 24. März 2018, eine Aufstellung über die außergewöhnlichen Belastungen (Fahrtkosten zu Ärzten) sowie diverse ärztliche Befunde, Verordnungen und Rechnungen bei. Mit Vorhalt vom 3. März 2020 forderte das Finanzamt den Zahlungsnachweis für den Kirchenbeitrag an, welchen der Beschwerdeführer jedoch nicht erbrachte (kein Antwortschreiben erfolgt!). In der Beschwerdevorentscheidung vom 13. Mai 2020 (zugestellt am 18. Mai 2020) berücksichtigte das Finanzamt bis auf den Kirchenbeitrag und den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Magens sämtliche beantragten Kosten. Die außergewöhnlichen Belastungen iHv. insgesamt € 2.376,36 (€ 1.872,36 und € 504,00 laut Erklärung) erkannte es mangels Nachweises über das Bestehen einer Behinderung im Jahr 2015 unter Abzug eines Selbstbehalts an. Gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 13. Mai 2020 brachte der Beschwerdeführer am 17. Juni 2020 fristwährend einen Vorlageantrag ein. Darin beehrte er erneut die Berücksichtigung der Krankheitskosten im Zusammenhang mit seiner Behinderung sowie die Anerkennung des Pauschalbetrages für Diätverpflegung wegen chronischer Gastritis.“

Diese Feststellungen werden vom Bundesfinanzgericht in gleicher Weise als den Tatsachen entsprechend angesehen und ist dazu nichts Weiteres zu ergänzen.

2. Beweiswürdigung

Die oben genannten Feststellungen basieren auf den Parteivorbringen, den von den Parteien vorgelegten Belegen, Bestätigungen und Attesten, insbesondere den oben beschriebenen Bescheiden und Gutachten des Sozialministeriumservice sowie dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung soweit diese für das Bundesfinanzgericht zugänglich sind.

Grundsätzlich kennt das Abgabenrecht keine Beweisregeln (§ 167 BAO Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961: „(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises. (2) 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.“). Es gilt also der Grundsatz der „freien Beweiswürdigung“, nach dem Gebot des ausreichenden Erhebens des

Sachverhalts und schlüssigen Erwägung aller Ergebnisse dieses Prozesses, auf den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechende Weise (herrschende Lehre und Judikatur; siehe für viele: Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³ (2021) Rz 4 ff zu § 167)). Dabei genügt es von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber den anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Insoweit trifft die Verwaltungsbehörde und auch das Bundesfinanzgericht nach § 115 Abs. 1 BAO (*„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 Ermittlungspflicht.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz greift jedoch bei abgabenrechtlichen Begünstigungen, bei welchem der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen hat, auf welche die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191: *„Zu diesen Ausführungen ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und zumindest glaubhaft zu machen sind [vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III B, Tz 7 zu § 34 Abs. 1, sowie etwa die hg. Erkenntnisse vom 11. Mai 1993, 90/14/0019, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0109].“*).

Dies lässt sich aus § 119 Abs. 1 BAO (*„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.“*) ableiten, welcher die amtswegige Ermittlungspflicht dort einschränkt, wo weitere Nachforschungen der Verwaltungsbehörde oder dem Bundesfinanzgericht, wegen der Nähe zu höchstpersönlichen Lebensumständen nicht mehr zugemutet werden kann (herrschende Lehre und Judikatur siehe etwa: Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, aaO, Rz 2 zu § 119).

Es wäre also am Beschwerdeführer gelegen gewesen, schlüssig darzulegen, dass er tatsächlich in den Beschwerdejahre verpflichtet Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, geleistet hat. Da er dies jedoch trotz mehrfacher Aufforderung (siehe oben) nicht getan hat,

musste davon ausgegangen werden, dass derartige Aufwendungen beim Beschwerdeführer nicht angefallen sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Sonderausgaben 2013 bis 2015:

Der Beschwerdeführer hat in allen Beschwerdejahren jeweils € 400,00 als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 („*Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: ... Verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind, höchstens jedoch 400 Euro jährlich.*“) geltend gemacht, doch hat er trotz mehrfacher Aufforderung diese Aufwendungen weder belegt, noch glaubhaft gemacht, weswegen davon auszugehen ist, dass diese tatsächlich nicht angefallen sind (siehe oben). Entsprechend ist auch das Begehren des Beschwerdeführers, derartige Sonderausgaben in den Beschwerdejahren anzuerkennen, abzuweisen.

Außergewöhnliche Belastungen 2013 bis 2015:

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 (in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 112/2012) 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 pflegebedingter 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.

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

Nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung).

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente;
- 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 (kurz: Sozialministeriumservice).

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45% bis 54% wird ein jährlicher Freibetrag von € 243,00, bei 75 % bis 84 % € 435,00gewährt (Abs. 3).

Nach § 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.

Die vom Bundesminister für Finanzen erlassene Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 91/1998, BGBl II 416/2001, BGBl II 430/2010 (in der Folge kurz: VO) lautet auszugsweise, soweit sie für den vorliegenden Fall von Bedeutung ist:

"§ 1 Abs. 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 Belastungen zu berücksichtigen.

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

§ 1 Abs. 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.

§ 3 Abs. 1: Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel aufgrund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190,00 € monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen."

Die Anführung der Stellen, die zur Feststellung der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit bzw. des Grades der Behinderung berufen sind, und ferner die Anordnung, dass der Anspruch auf einen Freibetrag an die Vorlage einer amtlichen Bescheinigung dieser Stellen geknüpft ist, lassen erkennen, dass der Gesetzgeber bindende Beweisregeln geschaffen und damit insbesondere die Regel des § 166 BAO, wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, durchbrochen hat. Der von der Partei vorzulegenden amtlichen Bescheinigung kommt somit feststellende, die Abgabenbehörden bindende Wirkung zu (Althuber/Schimmer in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer: Kommentar, § 35 Tz 4, 62. Lfg., Dezember 2016).

Die Feststellung, ob, ab wann und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, ist daher bindend von den in § 35 Abs. 2 EStG 1988 genannten Stellen und nicht von der Abgabenbehörde oder dem Bundesfinanzgericht zu treffen.

Das rückwirkende Ausstellen eines Behindertenpasses ist grundsätzlich nicht möglich. Ist die Behinderung allerdings Folge eines Ereignisses (zum Beispiel eines Unfalls, einer Operation oder eines Spitalsaufenthaltes im Zuge einer schweren Erkrankung) und wird die Behinderung vom Sozialministeriumservice rückwirkend festgestellt, gilt der festgestellte Grad der Behinderung auch für Zwecke der Steuerermäßigung rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses (Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 35 Rz 7/1).

Beim Beschwerdeführer steht in Frage, ob in den Beschwerdejahre pauschale Freibeträge wegen eines Behinderungsgrades von 80% und wegen der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sowie der Pauschbetrag für Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Im vorliegenden Fall liegen die dafür geforderten Bescheinigungen für die Beschwerdejahre 2013 bis 2015 nicht vor. Sowohl der Behindertenausweis als auch der Parkausweis gemäß § 29b StVO wurden erst im Kalenderjahr 2019 beziehungsweise 2020 ausgestellt.

Fest steht, dass dem Sozialministeriumservice im Zeitpunkt der Antragstellung sowohl der Beginn der Erkrankungen, die erkrankungsbedingte Pensionierung 2011 als auch die bis dahin vorliegenden Befunde bekannt gewesen sind. Dennoch wurde die Tatsache der Behinderung erst rückwirkend ab 18. Dezember 2018 bescheinigt (siehe die Kopie des Behindertenpasses in Beilagen zum Vorlageantrag vom 10. Juni 2020).

Wegen der bindenden Wirkung der ausgestellten Bescheinigungen sowohl für die Abgabenbehörde als auch das Bundesfinanzgericht ist eine darüberhinausgehende rückwirkende Berücksichtigung für die Beschwerdejahre nicht möglich.

Die Pauschbeträge gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 und gemäß § 2 Abs. 1 sowie § 3 Abs. 1 der oben angeführten Verordnung können daher in den Beschwerdejahre 2013 bis 2015 nicht gewährt werden und sind in diesen Punkten die Beschwerden ebenfalls spruchgemäß abzuweisen.

Soweit der Beschwerdeführer in der Beschwerdeschrift für das Jahr 2015 Krankheitskosten geltend gemacht hat, welche unter den Selbstbehalt fallen nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 fallen, so ist festzuhalten, dass es nicht darauf ankommt, ob diese Aufwendungen, welche er im Laufe des Verfahrens als außergewöhnliche Belastungen aufgrund Krankheitskosten, beziehungsweise Kosten der Aufrechterhaltung der Gesundheit, geltend gemacht hat, tatsächlich die oben genannten Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung erfüllen. Dies kann dahingestellt bleiben (vergleiche VwGH 26.11.1997, 95/13/0146) da die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Beträge (2015: € 2.376,36) unter den vom Beschwerdeführer zu tragenden Selbstbehalt (2015: € 2.832,72) liegen und daher keine Auswirkung auf die Berechnung der Einkommensteuer 2015 haben. Auch insoweit ist daher das Beschwerdebegehren abzuweisen.

Was den Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind im Jahr 2015 angeht, so ist der angefochtene Bescheid wie in der Beschwerdeverentscheidung datiert vom 13. Mai 2020 abzuändern und dieser bei der Berechnung der Einkommensteuer 2015 anzurechnen.

Da der Beschwerdeführer im Jahr 2015 vom Arbeitsmarktservice für den Zeitraum 1. September 2015 bis 31. Oktober 2015 € 2.127,07 erhalten hat, stehen dem Beschwerdeführer, wie im angefochtenen Bescheid berücksichtigt, der Verkehrsabsetz- (€ 291,00) und der Arbeitnehmerabsetzbetrag (€ 54,00) nach § 33 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 und das Werbungskostenpauschale nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 (€ 132,00) zu, was einen Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs. 6 EStG 1988 ausschließt („*Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5, steht ein Pensionistenabsetzbetrag gemäß Z 1 und Z 2 oder gemäß Z 3 zu.*“), weswegen auch dieses Beschwerdebegehren abzuweisen war.

3.2. 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.

Da sich dieses Erkenntnis auf die Würdigung der erhobenen Beweise und das wörtliche Anwenden der oben zitierten Gesetzes- und Verordnungsstellen und das Anwenden der oben beschriebenen herrschenden Lehre und Judikatur beschränkt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in diesem Verfahren hinausgeht.

Linz, am 23. November 2021