

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 24. Mai 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 30. April 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 und 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO im Sinne der Beschwerdevorentscheidungen vom 9. August 2021 teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Beschwerdevorentscheidungen vom 9. August 2021 zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen der elektronisch eingebrachten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 und 2019 beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, der Werbungskosten betreffend Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten sowie die Berücksichtigung einer Behinderung im Ausmaß von 50 % (Minderung und der Erwerbsfähigkeit) sowie einer Diätverpflegung.

In den Einkommensteuerbescheiden vom 30. April 2021 für die Jahre 2018 und 2019 wurden nur der Freibetrag wegen eigener Behinderung (234,00 €) und der Pauschbetrag für die Diätverpflegung (504,00 €) berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, dass trotz Aufforderung nicht alle Unterlagen vorgelegt worden seien, sodass nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt worden seien.

Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens betreffend Einkommensteuer 2018 und 2019 wurden die Voraussetzungen für das Vertreterpauschale und für die Werbungskosten dargelegt.

Das Finanzamt erledigte die Beschwerden mit Beschwerdevereinsentscheidungen für die Jahre 2018 und 2019 insofern teilweise stattgebend, als die beantragten Werbungskosten, Pendlerpauschale und Pendlereuro im Wesentlichen gewährt wurden, die übrigen Aufwendungen nicht berücksichtigt wurden, weil trotz Aufforderung nicht alle Unterlagen vorgelegt worden seien.

In den Vorlageanträgen von 8. September 2021, jeweils für 2018 und für 2019, führte der Beschwerdeführer aus, dass es für Körperbehinderte einen Freibetrag von 190,00 € monatlich geben würde, sofern sie ein öffentliches Massenbeförderungsmittel infolge ihrer Behinderung nicht benützen könnten. Da der Beschwerdeführer an einer nachweisbaren Colitis Ulcerosa leide, sei es ihm nicht möglich, öffentliche Verkehrsmittel zu benützen, weswegen er den pauschalen Freibetrag beantragen würde. Es liege eine Mobilitätseinschränkung vor.

Schließlich wurde dem Beschwerdeführer seitens des Finanzamtes mit Schreiben vom 5. Oktober 2021 vorgehalten, dass er den Freibetrag für Körperbehinderte in Höhe von 190,00 €/Monat wegen Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels beantragen würde. Er werde ersucht, eine Kopie vom Bescheid des Sozialministeriums Service über die Höhe der Erwerbsminderung samt Sachverständigengutachten zu übermitteln, da dieser Freibetrag nur berücksichtigt werden könne, wenn eine mindestens 50%ige Gehbehinderung vorliege. Falls der Beschwerdeführer einen Ausweis nach § 29b StVO besitze, möge eine Kopie vorgelegt werden.

Aus dem vorgelegten Sachverständigengutachten vom 24. November 2014 geht unter Punkt 4. Folgendes hervor:

„Welche der festgestellten Funktionsbeeinträchtigungen führen zu einer dauerhaften erheblichen Einschränkung des Immunsystems? Ist dadurch die Beförderung in öffentlichen Verkehrsmitteln auf erhebliche Art und Weise erschwert bzw. verunmöglicht? keine“

Mit Schreiben vom 16. November 2021 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit, dass er eine Kopie des Sachverständigengutachtens, ausgestellt am 25. November 2014, nachgereicht habe. Aus diesem Gutachten gehe allerdings nur der Grad der Erwerbsminderung in Höhe von 50 % auf Grund einer Erkrankung des Verdauungssystems hervor. Voraussetzung für die Anerkennung des Freibetrages für das Behinderten-Kfz sei nicht ein Behinderungsgrad in Höhe von 50 % allein, sondern eine 50%ige Gehbehinderung und ein eigenes Kfz. Der Beschwerdeführer werde daher ersucht, einen entsprechenden Nachweis über diese Voraussetzungen zu erbringen. Es möge eine Kopie des alten Behindertenausweises vorgelegt werden.

Dieses Schreiben wurde vom Beschwerdeführer keiner Beantwortung zugeführt.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2022 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte Folgendes aus: „Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Das Vorliegen einer Körperbehinderung ist durch einen Ausweis gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960, einen ("alten") Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1952, eine vor dem 1. Jänner 2005 erfolgte Feststellung im Sinne des § 36 Abs. 2 Z 3 BBG oder die Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Mobilitätseinschränkung auf Grund einer Behinderung im Behindertenpass (BGBl. II Nr. 495/2013) bzw. die bis 31.12.2013 erfolgte Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG) nachzuweisen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt lässt sich aus dem eingangs dargestellten Verfahrensgang ableiten, wobei wesentlicher Faktor ist, dass der Beschwerdeführer keinen Beweis in Zusammenhang mit seiner Behauptung, dass sei es ihm nicht möglich sei, öffentliche Verkehrsmittel zu benützen, erbracht hat.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten, insbesondere aus dem am 25. November 2014 ausgestellten Sachverständigengutachten, in dem unter Punkt 4. ausdrücklich verneint wird, dass für den Beschwerdeführer aufgrund seiner festgestellten Funktionsbeeinträchtigung die Beförderung in öffentlichen Verkehrsmitteln auf erhebliche Art und Weise erschwert oder verunmöglicht sei.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung

muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

§ 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),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er 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,
- durch eine Behinderung eines 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, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Gemäß Abs. 7 leg.cit. 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.

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

Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro 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.

§ 29b StVO 1960 lautet:

(1) Inhabern und Inhaberinnen eines Behindertenpasses nach dem Bundesbehindertengesetz, BGBl. Nr. 283/1990, die über die Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ verfügen, ist als Nachweis über die Berechtigungen nach Abs. 2 bis 4 auf Antrag

vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ein Ausweis auszufolgen. Die näheren Bestimmungen über diesen Ausweis sind durch Verordnung des Bundesministers für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz zu treffen.

Grundsätzlich findet § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen nicht nur bei einer Gehbehinderung Anwendung sondern bei jeder dauernden Mobilitätseinschränkung. Das Vorliegen einer entsprechenden Körperbehinderung ist nachzuweisen. Die Nachweisführung ist durch § 3 Absatz 1 der Verordnung vorgegeben und kann durch andere Beweismittel nicht ersetzt werden. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang im Erkenntnis vom 1.9.2015, 2012/15/0197, Folgendes ausgesprochen: „§ 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, der den Freibetrag für die behinderungsbedingte Nutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges regelt, normiert, dass die Körperbehinderung durch eine Bescheinigung gemäß § 29b StVO (oder einen Bescheid ...) nachzuweisen ist. Damit wurde eine bindende Beweisregel geschaffen (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 35 Tz 4; Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 35 Rz 7).“

Aus § 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen ergibt sich somit unmissverständlich, dass der Nachweis, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund einer Behinderung nicht benützt werden kann, nur durch eine dort angeführte Bescheinigung erbracht werden kann. Diese Bescheinigungen sind für die Abgabenbehörden bindend. Andere Beweismittel sind nicht zulässig. Die allgemeine Regel des § 166 BAO, wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, gilt hier nicht.

Der Beschwerdeführer macht den Freibetrag iSd § 3 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen im Rahmen des Vorlageantrages für die Veranlagungsjahre 2018 und 2019 geltend und stützte seinen Anspruch auf die Behauptung, dass er an einer nachweisbaren Colitis Ulcerosa leide und es ihm daher unmöglich sei, öffentliche Verkehrsmittel zu benützen.

Mit Vorhalt vom 5. Oktober 2021 wurde der Beschwerdeführer um Vorlage der gesetzlich für die Gewährung des beanspruchten Freibetrages erforderlichen Unterlagen (Kopie des Bescheides des Sozialministeriums Service über die Höhe der Erwerbsminderung samt Sachverständigengutachten, Ausweis gemäß § 29b StVO) ersucht. Aus Punkt 4 des vorgelegten Sachverständigengutachtens geht eindeutig hervor, dass für den Beschwerdeführer aufgrund seiner festgestellten Funktionsbeeinträchtigung die Beförderung in öffentlichen Verkehrsmitteln nicht auf erhebliche Art und Weise erschwert oder verunmöglicht sei.

Mit Schreiben vom 16. November 2021 wurde der Beschwerdeführer nochmals aufgefordert einen entsprechenden Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anerkennung

des beantragten Freibetrages zu erbringen (50%ige Gehbehinderung, eigenes KFZ, Kopie des alten Behindertenausweises). Dieses Schreiben wurde keiner Beantwortung zugeführt.

Bei Begünstigungstatbeständen (dazu zählt die Gewährung eines Freibetrages) tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch Nehmende hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. (vgl. VwGH vom 20.9.2001, 2001/15/0056)

Der Beschwerdeführer wurde mit den Schreiben vom 5. Oktober 2021 und vom 16. November 2021 des Finanzamtes zur Vorlage der entsprechenden Beweismittel iSd § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen aufgefordert. Auch im Vorlageantrag vom 17. Februar 2022, dem nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls Vorhaltecharakter zukommt, wurde festgehalten, dass der Beschwerdeführer keine entsprechenden Beweise vorgelegt hat.

Der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 der genannten Verordnung ist jedoch – wie bereits ausführlich dargelegt - nur dann zu berücksichtigen, wenn die Körperbehinderung 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 nachgewiesen wurde (s. dazu auch VwGH vom 2. Juni 2004, 2003/13/0074).

Einen derartigen Nachweis hat der Beschwerdeführer aber - trotz mehrmaliger Aufforderung - nicht erbracht, weshalb eine Gewährung des Freibetrages gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen rechtlich ausgeschlossen ist.

Insgesamt ist dem Beschwerdebegehren daher – wie in den Beschwerdevorentscheidungen vom 9. August 2021 - teilweise (hinsichtlich Berücksichtigung von Werbungskosten, Pendlerpauschale und Pendlereuro) stattzugeben, hinsichtlich der Berücksichtigung des Freibetrages im Sinne des § Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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 gegenständliche Entscheidung basiert direkt auf der Beweisregelung der § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sowie auf der diesbezüglichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 1.9.2015, 2012/15/0197), sodass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Juni 2022