

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***RI*** in der Beschwerdesache Erben nach ***Bf***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***PV***, ***PV-Adresse***, über die Beschwerde vom 28. Mai 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 16. Mai 2013 betreffend Einkommensteuer 2011, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 16.5.2013 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Einkommensteuer 2011 wurde mit Bescheid vom 03.10.2012 in Höhe von € - 2.155,00 festgesetzt. Daran berücksichtigt waren € 15.142,25 als außergewöhnliche Belastungen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 25.2.2013 wurde der Bf. ersucht eine Aufstellung der geltend gemachten „tatsächlichen Kosten“ (Belege in Kopie), sowie eine Bestätigung über etwaige erhaltene Krankenkassenersätze nachzureichen.

Am 4.3.2013 kam der Bf. dem Ergänzungsersuchen nach und übermittelte eine Aufstellung über die Zusammensetzung der als außergewöhnliche Belastungen 2011 geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 15.142,25. Weiters wurde die Kopie eines Zulassungsscheins lautend auf den Namen des Bf. übermittelt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 21.3.2013 wurde der Bf. aufgefordert Nachweise für eine Körperbehinderung zu erbringen.

Mit Bescheid vom 16.05.2013 wurde der Einkommensteuerbescheid 2011 gem. § 299 BAO aufgehoben. Die Einkommensteuer 2011 wurde in Höhe von € 3.018,00 festgesetzt (bisher war vorgeschrieben € -2.155,00). Als außergewöhnliche Belastung (tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung) fanden darin € 1.836,00 Berücksichtigung.

Mit 27.5.2013 erhob der Bf. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 16.5.2013. Beantragt wurde u.a. die Anerkennung des Kilometergeldes iHv € 9656,81 sowie zusätzlich den KFZ-Jahresfreibetrag (KFZ eigen; € 190.-/Monat) von € 2.280,00. als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 Abs. 1 EStG.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.6.2013 wurde die Einkommensteuer in Höhe von € 538,00 bei Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung in Höhe von € 7.765,44 festgesetzt.

Am 6.8.2013 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein. Mit 27.11.2013 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung. Einer zweiten Beschwerdeverentscheidung stimmt der Bf. nur dann zu, wenn der Beschwerde vollinhaltlich stattgegeben wird. Nach Rechtsansicht des FA war zum Zeitpunkt der Vorlage teilweise Stattgabe geboten.

Mit Schreiben vom 31.03.2014 wurde dem Finanzamt eine korrigierte Beilage zur Einkommensteuererklärung 2011 übermittelt. Die außergewöhnlichen Belastungen wurden von € 15.142,25 auf € 12.669,80 reduziert. Der steuerliche Vertreter ersuchte um Weiterleitung an das Bundesfinanzgericht.

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren wurde mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9. April 2024 im Zuge einer Altaktenumverteilung dem erkennenden Richter zur Erledigung übertragen.

Am 16.07.2024 fand ein Erörterungstermin statt, bei diesem wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie mündliche Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Einkommensteuerbescheid vom 3.10.2012 wurde die Einkommensteuer 2011 in Höhe von € - 2.155,00 festgesetzt. Als tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung fanden darin € 15.142,25 als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung.

Mit 25.2.2013 erging ein Ersuchen um Ergänzung, in welchem der Bf. ersucht wurde „innerhalb angeführter Frist (Frist zur Beantwortung bis 22.3.2013) eine Aufstellung der geltend gemachten „tatsächlichen Kosten“ (Belege in Kopie), sowie eine Bestätigung über etwaige erhaltene Krankenkassenersätze nachzureichen“.

Mit 4.3.2013 übermittelte der Bf. in Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung eine Aufstellung über die Zusammensetzung der als außergewöhnliche Belastungen 2011 geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 15.142,25.

Weiters wurde die Kopie eines Zulassungsscheins lautend auf den Namen des Bf. übermittelt.

Mit 21.3.2013 erging ein weiteres Ersuchen um Ergänzung, in welchem der Bf. ersucht wurde, innerhalb angeführter Frist (Frist zur Beantwortung 12.4.2013) „einen Nachweis der Körperbehinderung (=Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel) nachzureichen. Wie zum Beispiel Befreiungsbescheid von der motorbezogenen Versicherungssteuer, Ausweis gem. § 29 b der Straßenverkehrsordnung oder Behindertenpass mit der Feststellung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel“.

Mit 16.5.2013 erging der Bescheid gem. § 299 BAO über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011. Die Einkommensteuer 2011 wurde in Höhe von € 3.018,00 festgesetzt (bisher war vorgeschrieben € -2.155,00). Als außergewöhnliche Belastung (tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung) fanden darin € 1.836,00 Berücksichtigung.

Mit 27.5.2013 erhob der Bf. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 16.5.2013.

„Die Beschwerde richtet sich gegen die ausgewiesenen außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 1.836,00. Mit der Einkommensteuererklärung des Jahres 2011 wurden außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 15.142,25 beantragt. Am 4.3.2013 haben wir ein Ersuchen um Ergänzung vom 25.2.2013 betreffend die außergewöhnlichen Belastungen per Finanzonline beantwortet und eine Aufstellung vorgelegt, wie sich die € 15.142,25 zusammensetzten. Wir ersuchen die außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 15.142,25 anzuerkennen. Betreffend der Gehbehinderung teilen wir Ihnen mit, dass Herr ***Bf*** ein öffentliches Massenbeförderungsmittel infolge seiner Behinderung nicht benutzen kann. In der Beilage finden Sie die Kopie des Behindertenpasses mit dem entsprechenden Eintrag. Herr ***Bf*** verfügt sehr wohl über ein eigenes Kfz. In der Beilage finden Sie eine Kopie des Zulassungsscheines. Anstelle des Freibetrages von € 190,00 pro Monat wurde das Kilometergeld in Höhe von € 9.656,81 angesetzt. Dieses Kilometergeld setzt sich aus tatsächlich zurückgelegten Fahren im Zuge der Maßnahmen der Heilbehandlung (Fahrten zu Therapien, Ärzten, Tagesheimstätte) zusammen, die aufgrund seiner Behinderung angefallen sind.

Da wir aufgrund des vorgelegten Fahrtenbuches nachweisen können, dass die tatsächlichen Kosten höher sind als der Pauschalbetrag für ein eigenes Kfz wegen Behinderung in Höhe von €

190,00 pro Monat, ersuchen wir die Kosten in Höhe von € 9.656,81 anzuerkennen. Warum die restlichen Kosten der Heilbehandlung lt. unserer Aufstellung nicht absetzbar sein sollen, ist im Einkommensteuerbescheid vom 16.5.2013 nicht nachvollziehbar. Im Falle einer Behinderung, wie sie bei Herrn ***Bf*** vorliegt, können auch die Kosten einer Heilbehandlung ohne Kürzung durch den Selbstbehalt berücksichtigt werden, weil die Kostentragung durch ihn selbst erfolgt“.

Mit 12.6.2013 erging die Beschwerdevorentscheidung gem. § 276 BAO in welcher die Einkommensteuer in Höhe von € 538,00 bei Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung in Höhe von € 7.765,44 festgesetzt wurde.

Begründung:

„Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als gem. § 34 EStG die außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Hinsichtlich des in der Beschwerde angefochtenen Betrages in Höhe von € 9.656,81 (Kilometergeld) konnte nur entsprechend dem Gesetz ein pauschaler Freibetrag von monatlich € 190,00 (€ 2.280,00) gewährt werden (siehe LstRL RZ 849). Steht das Kraftfahrzeug, mit dem der Gehbehinderte von einem Familienangehörigen befördert wird, im Eigentum des Körperbehinderten Steuerpflichtigen, dann kommt der pauschale Freibetrag von € 190,00 gem. § 3 Abs. 1 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF. zum Ansatz.

Steht das Kraftfahrzeug im Eigentum eines Familienangehörigen, kommt weder der Freibetrag des § 3 Abs. 1 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF zur Anwendung, noch liegen Taxifahrten im Sinne des § 3 Abs. 2 der VO BMF über außergewöhnliche Belastungen vor.

Soweit allerdings Fahrten im Zusammenhang mit Maßnahmen der Heilbehandlung stehen (z.B. Arztbesuch, Spitalsaufenthalt) liegen bei Verwendung eines familieneigenen Kraftfahrzeuges in Höhe des amtlichen Kilometergeldes Kosten der Heilbehandlung gem. § 4 d. VO BMF vor“.

Mit 6.8.2013 stellt der Bf. einen Vorlageantrag. Mit 27.11.2013 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung. Einer zweiten Beschwerdevorentscheidung stimmt der Bf. nur dann zu, wenn der Beschwerde vollinhaltlich stattgegeben wird. Nach Rechtsansicht des FA ist teilweise Stattgabe geboten.

Mit Schreiben vom 31.03.2014 wurde dem Finanzamt eine korrigierte Beilage zur Einkommensteuererklärung 2011 übermittelt. Das absetzbare Kilometergeld wurde von € 9.656,81 auf € 4.904,36 reduziert. Der steuerliche Vertreter ersuchte um Weiterleitung an das Bundesfinanzgericht.

Am TT.07.2017 verstarb der Bf. Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Hernals vom 11.03.2019 wurde die Verlassenschaft der erbl. ***Witwe***, geboren am ***Geburtsdatum Witwe***, welche aufgrund des Testaments vom 29.10.1977 die unbedingte Erbantrittserklärung zur gesamten Verlassenschaft abgegeben hat, zur Gänze eingewantwortet.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt steht unbestritten fest und ergibt sich aus den übereinstimmenden Parteivorbringen und aus der Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

Die im gegenständlichen Fall relevanten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010, (EStG 1988) lauten auszugsweise:

"§ 34. (1) 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.

(2) Die *Belastung* ist *außergewöhnlich*, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die *Belastung* erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die *Belastung* beeinträchtigt 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."

Strittig ist im vorliegenden Fall nunmehr die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastungen. Im Einkommensteuerbescheid vom 3.10.2012 wurden dem Bf. € 15.142,25 seitens des Finanzamtes zuerkannt. Im Bescheid vom 16.5.2013 wurde der vom Einkommensteuerbescheid vom 3.10.2012 seitens des Finanzamtes gem. § 299 BAO aufgehoben und die Einkommensteuer in Höhe von € 3.018,00 festgesetzt, indem der vom Bf. begehrten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 15.142,25 die Anerkennung versagt wurde. Nach Anpassung des Anbringens werden seit dem 31.03.2014 außergewöhnliche

Belastungen aufgrund eigener Behinderung in Höhe von € 12.669,80 beantragt. Das absetzbare Kilometergeld wurde von € 9.656,81 auf € 4.904,36 reduziert.

Zur Zwangsläufigkeit der Fahrtkosten:

§ 34 Abs. 1 Z 2 EStG normiert das Erfordernis, dass die Belastung zwangsläufig erwachsen muss. Die Zwangsläufigkeit ist stets nach dem Umstand des Einzelfalles und nicht in wirtschaftlicher oder gar in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen. Sie liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige sich dem Aufwand aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen kann (VwGH 3.3.1992, 88/14/0011; vgl. Jakom/*Baldauf* EStG, 2013, § 34 Rz 41). Tatsächliche Gründe sind in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst betreffen (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126). Die Belastung muss sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zwangsläufig erwachsen (vgl. VwGH 20.6.1995, 92/13/0181; vgl. UFS 30.3.2009, RV/0330-L/07; Jakom/*Baldauf* EStG, 2013, § 34 Rz 46). Inwieweit eine Aufwendung notwendig und angemessen ist, ist nicht nach den subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen, sondern nach objektiven Umständen zu entscheiden (VwGH 14.1.1992, 91/14/0243; Jakom/*Baldauf* EStG, 2013, § 34 Rz 46).

Zum Nachweis der *Fahrtkosten*:

§ 4 VO *Außergewöhnliche Belastungen* normiert, dass "nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung" im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind, wobei zu den Kosten der Heilbehandlung auch die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten zählen (VwGH 23.1.2013, 2009/15/0094; vgl. zB. Hofstätter/Reichel, EStG 1988 III, § 34 Einzelfälle, Stichwort "Behinderte", "Fahrtkosten" sowie "*Krankenkosten*", jeweils mit weiteren Nachweisen). Die im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehenden Fahrtkosten stellen eine zusätzliche außergewöhnliche Belastung dar und können somit im nachgewiesenen Ausmaß auch neben dem Kfz-Freibetrag für Körperbehinderte gemäß § 3 Abs. 1 VO *Außergewöhnliche Belastungen* als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden (vgl. VwGH 23.1.2013, 2009/15/0094, UFS 20.3.2009, RV/0117-K/08).

Nach § 4 VO *Außergewöhnliche Belastungen* sind Kosten der Heilbehandlung - somit auch die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten - jedoch nur im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Der Begriff des nachgewiesenen Ausmaßes wird in der Verordnung nicht näher definiert.

Nach § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. § 138 Abs. 1 BAO hat die Feststellung solcher Verhältnisse im Auge, die für die Abgabenbehörde nur

unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung somit näher steht als die Behörde. Es handelt sich um Tatsachen, für die die Behörde keine zweckdienliche Nachprüfmöglichkeit hat, für deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige aber vorsorgend wirken kann (VwGH 24.2.2004, 99/14/0247; Fischerlehner, Das neue Abgabenverfahren (2013), § 138 Anm. 2).

"Beweisen" bzw. "Nachweisen" iSd § 138 Abs. 1 BAO heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache - eben die Überzeugung hievon - herbeizuführen (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109; 22.1.1987, 86/16/0199; 20.4.1999, 93/09/0408; 8.11.2000, 99/04/0115; Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, § 139 Rz 18; Ritz, BAO4, § 138 Tz 4).

Glaubhaft gemacht ist ein vermuteter Sachverhalt, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150, ÖStZB 1989, 67; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 138 E 18).

Die Frage nach der Zumutbarkeit iSd § 138 Abs. 1 BAO ist nur danach zu beantworten, ob die Aufbürdung des Nachweises der Tatsachenereignisse auf die Partei eher dem Prinzip der Zumutbarkeit im Sinne von Erträglichkeit und Einsichtigkeit entspricht als die Überantwortung der Beweisführung auf die Abgabenbehörde, die dem Beweis nach dem Beweisgegenstand eindeutig ferner steht (VwGH 20.4.1999, 94/14/0149; Stoll, BAO, 1569 f; Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, § 139 Rz 19).

§ 4 VO Außergewöhnliche Belastungen normiert somit für die Anerkennung der im Zusammenhang mit Heilbehandlungen angefallenen Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastungen eine Beweispflicht hinsichtlich des Ausmaßes. Für die Erbringung eines Beweises über die Höhe der im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung angefallenen Fahrtkosten kommt aufgrund seines Beweischarakters etwa ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch in Betracht.

Als Nachweis des Ausmaßes der mit Heilbehandlungen im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten legte der Bw. im Laufe des Verfahrens mehrere Aufzeichnungen von Fahrten vor. Diese Aufzeichnungen von Fahrten erfüllen die Funktion eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches.

Da der Bf. die von ihm abverlangten Nachweise zur Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung im Ausmaß von € 12.669,80 im vorliegenden Verfahren erbracht hat, und das Finanzamt dieser Beurteilung zugestimmt hat, war spruchgemäß zu entscheiden.

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. Diese Voraussetzungen waren im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Wien, am 24. Juli 2024