

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONFIDA Weitra Wirtschaftstreuhand- gesellschaft m.b.H., Am Berg 391, 3970 Weitra, über die Beschwerde vom 28. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 29. März 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der Einkommensteuererklärung beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) unter anderem Kosten für eine Zahnbehandlung in Deutschland in Höhe von € 33.732,67 und damit im Zusammenhang stehendes Kilometergeld in Höhe von € 3.677,52. Die Kosten der Zahnbehandlung wurden im Einkommensteuerbescheid vom 29. März 2018 nicht berücksichtigt und in der Begründung wurde ausgeführt, dass die geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nur insoweit berücksichtigt werden konnten, als nachvollziehbare Beweise vorlagen. Jene Krankheitskosten, die nicht von Bf. bezahlt wurden, hätten nicht berücksichtigt werden können. Die geltend gemachten Fahrtkosten Höhe von € 3.677,52 wurden als außergewöhnliche Belastung im Einkommensteuerbescheid anerkannt.

Am 28. Mai 2018 brachte der steuerliche Vertreter, innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist, eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 29. März 2018 ein.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass bei der Erstellung der Arbeitnehmerveranlagung € 33.763,67 für außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht worden sind, die beim Einkommensteuerbescheid jedoch außer Acht gelassen wurden, da die Zahlungen nicht von Bf. geleistet wurden. Dies entspreche grundsätzlich der Wahrheit - jedoch habe der Bf. im Jahr 2016 Rückzahlungen an seinen Vater in Höhe von € 12.000,- geleistet und auch im Jahr 2017 und 2018 seien Rückzahlungen in dieser Höhe geleistet worden. Der steuerliche Vertreter ersuchte diesen Sachverhalt im Steuerbescheid zu berücksichtigen und diesen zu berichtigen.

In einem weiteren Schreiben des steuerliche Vertreter vom 30. August 2018 betreffend die Rückzahlung des Bf. an seinen Vater wurde ausführt, dass im Jahr 2015 € 6.090,00 und im Jahr 2016 € 8.500,00 vom Bf. an den Vater rückgezahlt worden sei. Als Beweis wurde im Anhang eine Aufstellung der Sollumsätze des Bankkontos des Bf. übermittelt aus denen diese Zahlungen ersichtlich sein sollen.

Es handelt sich dabei immer um Barabhebungen in der Größenordnung von € 100 bis € 400. Weiters wurden 2 Überweisungen des Bf. an den Vater (Gesamtbetrag € 1.980,00) aus dem Jahr 2016 vorgelegt.

Für die Restbeträge gäbe es keine Auszahlungsbelege, es könne jedoch bei Bedarf eine Bestätigung von Vater des Bf. nachgereicht werden.

Das Finanzamt erließ am 22. November 2019 eine Beschwerdeverentscheidung gem. § 262 BAO betreffend die Beschwerde vom 28. Mai 2018 gegen den Bescheid vom 29. März 2018 und wies die Beschwerde als unbegründet ab.

In der Begründung führte das Finanzamt wie folgt aus:

*„Das Klagebegehren von ***Bf1*** gegen die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter aufgrund des Dienstunfalles vom 16.05.2015 Leistungen aus der Unfallversicherung, nämlich die Kosten für die Unfallheilbehandlung (Kiefer-, Zahnsanierung in Deutschland) in Höhe von € 47.000,00 zu ersetzen und das die Schädigung der Zähne Folgen des Dienstunfalles vom 16.05.2015 seien, wurde vom Landesgericht Krems an der Donau als Arbeits- und Sozialgericht mit dem Urteil vom 11.07.2019 abgewiesen. Laut Urteil wurde eine teilweise Kostenerstattung in Höhe von € 7.275,79 gewährt.*

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen setzt voraus:

- unbeschränkte Steuerpflicht sowie*
- eine Belastung des Einkommens*

Die Belastung

- darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen*

- muss außergewöhnlich sein,
- muss zwangsläufig erwachsen,
- muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und
- darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein.

Aus Eigenmitteln getragene außergewöhnliche Belastungen sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Abflussgrundsatz, § 19 Abs. 2 EStG 1988).

Eine Kredit- oder Darlehensaufnahme führt noch zu keiner Belastung des Einkommens. Die Belastung des Einkommens tritt erst nach Maßgabe der Rückzahlung der Schuld (einschließlich Zinsen) ein (siehe dazu VwGH 27.9.1995, 92/13/0261; VwGH 15.7.1998, 95/13/0270).

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (nahestehenden Personen) können - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zu Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und - auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. zB VwGH 22.02.2000, 99/14/0082).

Wegen Fehlens eines schriftlichen Vertrages und des Treffens eindeutiger Abmachungen über Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung ist davon auszugehen, dass eine derartige Vereinbarung unter Fremden nie getroffen worden wäre.

Auch das Fehlen von lückenlosen, regelmäßigen Überweisungen (es ist nicht üblich unregelmäßige Beträge in bar zu übergeben) hält dem Fremdvergleich nicht stand.

Da ein lückenloser Nachweis des Darlehens und des Zahlungsflusses nicht vorliegt, sind die Rückzahlungen nicht anzuerkennen.“

Gegen diese Beschwerdeentscheidung vom 22. November 2019 brachte der steuerliche Vertreter am 20. Dezember 2019 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlageantrag) durch das Bundesfinanzgericht ein.

In der Begründung des Vorlageantrages führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Kosten für die außergewöhnliche Belastung von Vater des Bf. bezahlt worden seien. Eine schriftliche Darlehensvereinbarung mit den Vater habe der Bf. nicht abgeschlossen, da das im Familienverband durchaus üblich sei. Für das Darlehen seien keine Zinsen verrechnet worden,

da in Zeiten von negativen Zinsen, das eine durchaus übliche Vorgangsweise unter Familienmitgliedern sei. Die ursprüngliche Vereinbarung sei gewesen, dass monatlich € 1.000,00 zurückzubezahlen seien. Da sich der Bf. immer wieder auf Auslandseinsätzen im Kosovo befunden habe, erfolgte die Rückzahlung in den Jahren 2015 und 2016 unregelmäßig.

Weiters habe der Bf. für die Behandlungen Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung gelten gemacht. Diese Fahrtkosten seien ebenso nicht in der Beschwerdeentscheidung berücksichtigt worden. Im Jahr 2016 wurden lt. beiliegendem Fahrtenbuch 8756 km zu den Behandlungen zurückgelegt. Das amtliche Kilometergeld dafür beträgt € 3.677,52.

Das Finanzamt legte den Akt dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob die beantragten außergewöhnlichen Belastungen für die Zahnbehandlung in Deutschland anerkannt werden. Die im Vorlageantrag angeführten Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Zahnbehandlung wurden bereits im Erstbescheid gewährt und sind daher nicht mehr strittig.

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage und Erwägungen:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) 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.

Die *Belastung* ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Die *Belastung* erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die *Belastung* beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen *Belastung* zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Alle drei Tatbestandsvoraussetzungen müssen erfüllt sein. Fehlt es nur an einer Tatbestandsvoraussetzung, liegt eine außergewöhnliche *Belastung* nicht vor.

Grundvoraussetzung ist jedoch, dass die Geldbeträge auch tatsächlich von jenem Steuerpflichtigen bezahlt wurden, der die außergewöhnliche *Belastung* geltend macht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung 2001/13/0191 vom 10.8.2005 ausführt, hat nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof 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, 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 11.5.1993, 90/14/0019, und vom 24.6.2004, 2001/15/0109).

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden die Rechnungen jeweils vom Vater des Bf. beglichen. Aus diesem Grund wurde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. nicht beeinträchtigt.

Laut Beschwerde wären die Kosten für die Zahnbehandlungen mit einem Darlehen des Vaters vom Bf. selbst finanziert worden. Unter Beachtung des sogenannten Abflussprinzips wären somit lediglich die Rückzahlungen für das Darlehen an den Vater als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (§ 19 Abs. 2 EStG).

Die vom Bf. vorgelegten Unterlagen betreffend die Rückzahlung des Darlehns, dass nach Angabe des steuerlichen Vertreters vom Vater, ohne schriftliche Vereinbarung, zur Zahlung der Kosten gewährt wurde, stellen nach Ansicht der Richterinnen keine glaubwürdige Bestätigung für eine erbrachte Rückzahlung dar. Es handelt sich bei den Kontobewegungen um Barbehebungen vom Beträgen in Höhe von € 100,00 bis € 400,00. Wobei die Behebungen vom Konto teilweise spät in der Nacht erfolgten.

Soweit der steuerliche Vertreter ausführt, dass es durchaus üblich sei, im Familienverband keine schriftliche Darlehensvereinbarung abzuschließen, wird darauf verwiesen, dass bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, wenn sie für steuerliche Zwecke anerkannt werden sollen, strenge Maßstäbe einzuhalten sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.5.2012, 2006/15/0238 ausführt, können nach stRsp des VwGH vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung

finden, wenn sie a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. Juni 1995, 93/15/0115, vom 1. Juli 2003, 98/13/0184, vom 16. September 2003, 97/14/0054, vom 18. März 2004, 2003/15/0049, vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209, und vom 22. Dezember 2005, 2002/15/0169).

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078). Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 92/14/0151).

Weder im Zuge des Vorhalteverfahrens noch im Beschwerdeverfahren wurde ein schriftlicher Darlehensvertrag vorgelegt. Im Beschwerdeverfahren wurde sogar dargestellt, dass es im Familienkreis durchaus üblich wäre keine schriftlichen Vereinbarungen zu treffen und keine Zinsen zu verrechnen. Als Rückzahlungsmodalität wurde angegeben, dass ursprünglich vereinbart gewesen wäre, dass € 1.000,- pro Monat zurückbezahlt werden.

Eine Schriftform des Vertrages ist zwar nicht zwingend erforderlich; in Ausnahmefällen ist bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages eine steuerrechtliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich (VwGH 16.02.1988, 87/14/0036). Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt aber der Schriftform besondere Bedeutung zu (VwGH 14.9.1977, 0027/77). Allgemein gesehen müssen die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 4.10.1983, 83/14/0034).

Wesentliche Bestandteile eines Darlehensvertrages sind jedenfalls Darlehensnehmer sowie Darlehensgeber, die Darlehenshöhe, Rückzahlungshöhe sowie Rückzahlungszeitpunkt, Besicherung und Verzinsung.

Wesentlich für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist jedenfalls, dass Vereinbarungen auch tatsächlich eingehalten werden (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118).

Nicht eingehalten wurden die vereinbarten monatlichen Rückzahlungen in Höhe von € 1.000,-. In der Beschwerde wurde diesbezüglich angeführt, dass sich der Beschwerdeführer auf Auslandseinsatz im Kosovo befand und deswegen die Rückzahlungen unregelmäßig stattfanden. Zusätzlich handelt es sich bei den angeführten Rückzahlungen fast ausschließlich

um Barabhebungen in unregelmäßigen Abständen sowie unregelmäßiger Höhe. Auch bei den zwei übermittelten Überweisungsbelegen (23.02.2016 und 20.06.2016) wurde nicht auf die Rückzahlung eines Darlehns verwiesen.

Somit wurden folgende nicht fremdübliche Gestaltungen festgestellt:

- Kein schriftlicher Darlehensvertrag;
- keine klaren und deutlichen Inhalte vorhanden;
- Vereinbarungen wurden nicht eingehalten;
- Zahlungen erfolgten unregelmäßig und in bar;
- die Barzahlungen wurden nicht dokumentiert;
- bei den Banküberweisungen wurden andere Verwendungszwecke eingetragen und
- es wurde weder eine Verzinsung vereinbart noch Sicherheiten geleistet.

Zusätzlich wurde selbst in der Beschwerde dargelegt, dass es im „Familienverband durchaus üblich“ wäre, dass keine schriftlichen Vereinbarungen abgeschlossen und keine Zinsen verrechnet werden.

Die vom Bf. vorgelegten Unterlagen betreffend die Rückzahlung des Darlehns, dass nach Angabe des steuerlichen Vertreters vom Vater, ohne schriftliche Vereinbarung, zur Zahlung der Kosten gewährt wurde, stellen nach Ansicht der Richterin keine glaubwürdige Bestätigung für eine erbrachte Rückzahlung dar.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte

sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur.

Wien, am 16. Juni 2026