

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des A, Adresse, über die Beschwerde vom 24. September 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 8. August 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 machte der Beschwerdeführer neben Werbungskosten, diversen Sonderausgaben sowie dem Kinderfreibetrag für ein Kind den Freibetrag wegen seiner Behinderung, den Pauschbetrag wegen einer Krankendiätverpflegung, Ausgaben wegen seiner Behinderung für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung in der Höhe von 1.174,30 Euro und Kosten für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2017 bat die belangte Behörde den Beschwerdeführer, die im Zusammenhang mit der Behinderung geltend gemachten Krankheitskosten nachzuweisen. Es wurde um Übermittlung einer Kopie des Sachverständigengutachtens ersucht, aus dem hervorgehe, auf Basis welcher Erkrankungen der Grad der Behinderung festgestellt worden sei. Bei mehreren Belegen seien eine Auflistung anzuschließen und die Belege entsprechend zu nummerieren. Ersätze seien bekannt zu geben.

In dem am 28. Juli 2017 bei der belangten Behörde eingelangten Schreiben gliederte der Beschwerdeführer die geltend gemachten Aufwendungen auf. Weiters teilte der Beschwerdeführer mit, ein Sachverständigengutachten könne nur von einem Mediziner erstellt werden, ein entsprechender Sachverständiger sei eine unzumutbare finanzielle Mehrbelastung. Auf die ärztliche Verschwiegenheitsverpflichtung werde verwiesen.

Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 8. August 2017 wurden die geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben (mit Ausnahme des Kinderfreibetrages) berücksichtigt. Als außergewöhnliche Belastungen fanden der Freibetrag wegen seiner eigenen Behinderung und der Pauschbetrag wegen einer Krankendiätverpflegung

sowie Kosten für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes antragsgemäß Berücksichtigung. Die geltend gemachten Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung in der Höhe von 1.174,30 Euro wurden mangels Überschreitens des Selbstbehaltes nicht steuerwirksam. In der Begründung wurde ausgeführt, da das geforderte Sachverständigengutachten nicht vorgelegt worden sei, hätten die beantragten Krankheitskosten nur mit Anrechnung des Selbstbehaltes berücksichtigt werden können. Der Alleinverdienerabsetzbetrag habe nicht berücksichtigt werden können, da keine Kinder vorhanden seien, für die der Beschwerdeführer oder seine (Ehe-)Partnerin mindestens sieben Monate den Kinderabsetzbetrag bezogen habe. Der beantragte Kinderfreibetrag habe nicht berücksichtigt werden können, da für das Kind im Kalenderjahr nicht mehr als sechs Monate der Kinderabsetzbetrag zugestanden sei. Die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigten Werbungskosten hätten 113 Euro betragen. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten nicht überstiegen hätte, seien 132 Euro berücksichtigt worden. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in der Höhe von 2.232,75 Euro nicht überstiegen hätten.

Mit Schreiben vom 3. September 2017 ersuchte der Beschwerdeführer um Verlängerung der Beschwerdefrist. Sein Hausarzt sei auf Urlaub, eine entsprechende medizinische Stellungnahme sei daher erst bis Ende September 2017 möglich. Er ersuche daher um adäquate Fristverlängerung. Mit Bescheid vom 8. September 2017 verlängerte die belangte Behörde die Beschwerdefrist bis zum 29. September 2017.

Gegen den Einkommensteuerbescheid richtete sich die Beschwerde vom 24. September 2017. Der Beschwerdeführer legte ein mit 13. September 2017 datiertes und von einem Arzt für Allgemeinmedizin unterfertigtes Schreiben vor und führte Folgendes aus:

„Ihrem Vorhalt vom 11.7.2017 wurde mit Antwort vom 28.7.2017 insofern entsprochen, dass die Aufwendungen betreffend Krankheitskosten von mir glaubhaft, mittels einer detaillierten Aufstellung, belegt wurden. Ein, von der Behörde verlangtes Sachverständigengutachten wäre dem Zwecke als auch dem Inhalt nach genauer zu beschreiben bzw. zu definieren.

Dass eine Erkrankung (Behinderung) vorliegt, sollte jedenfalls außer Streit stehen (sh. Behindertenpass).

Als Reaktion auf die Vorhaltsbeantwortung wurden von der Behörde SÄMTLICHE Aufwendungen als NICHT mit der Behinderung in Zusammenhang stehend beurteilt. Eine entsprechende Begründung, wie die Behörde zu dieser Annahme (Schätzung) gelangt ist, fehlt.

Betreffend dieser, von Ihnen durchgeführten Schätzung gem. § 184 BAO, möchte ich sie auf folgende Umstände aufmerksam machen:

*1). Das Ziel einer Schätzung ist die **sachliche Richtigkeit** des Ergebnisses, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, die die größte Wahrscheinlichkeit*

für sich haben (vgl. zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; 8.9.2009, 2009/17/01119 bis 0122; 22.3.2010, 2007/15/0265; 29.4.2010, 2008/15/0122). Auf diese Weise soll den tatsächlichen abgabenrechtlichen Verhältnissen und wirtschaftlichen Gegebenheiten möglichst nahe gekommen werden (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0163).

2) Bei einer behördlichen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen handelt es sich nicht um einen Akt der freien Willensbildung der Behörde, sondern um einen Akt der **Tatsachenfeststellung**, wobei es das Ziel der Schätzung ist, mit ihrer Hilfe der Wahrheit möglichst nahe zu kommen.

3) Es ist zu bemerken, dass die Behörden keineswegs bewusst zu hoch schätzen (umqualifizieren zu Lasten des Pflichtigen) und dass auch die Schätzung keineswegs zu einer Strafbesteuerung führen darf (vgl. E 13.12.1985, 84/17/0034; Ellinger/Wetzel, BAO, 120).

4) Darüber hinaus ist im Schätzungsverfahren das Recht auf Parteiengehör vor Bescheiderlassung durch **Mitteilung der Basis** und Art der Schätzungsweise, Schlussfolgerung und Ergebnisse zu wahren.

5) Der Partei ist wiederum ausreichend Zeit zu Äußerung von Einwendungen zu gewähren.

Wie die Behörde daher zur Tatsachenfeststellung gekommen ist, dass **KEINE** Aufwendungen für Krankheitskosten mit der amtsbekannten Krankheit iZ. stehen, ist nicht nachvollziehbar. Grundsätzlich ist daher davon auszugehen, dass ein sachlich nicht richtiger Bescheid vorliegt - ein solcher keiner gesonderten Beschwerde bedürfte - bis ein sachlich richtiger Bescheid vorliegt.

Der Beschwerde wird als weiteres Beweismittel eine Stellungnahme des zuständigen Arztes beigelegt. Eine entsprechend Umqualifizierung der zusätzlichen Kosten, als mit der Krankheit iZ. stehend ist mMn geboten.“

Das eingangs genannte Schreiben vom 13. September 2017 hat folgenden Inhalt:

„Dient zur Vorlage beim Finanzamt Judenburg als Beantwortung der Anfrage, ob **die im Jahr 2016 verordneten Medikamente**

* krankheitsbedingt und

*in Verbindung mit, laut Bescheid des Bundessozialamtes (Behindertenpass) vorhandenen Krankheitsbildern, stehen.

Es wird hiermit bestätigt, dass die verordneten Medikamente mit den medizinischen Krankheitsbildern in Zusammenhang stehen. Des Weiteren wird darauf verwiesen, dass eine, durch nicht medizinisch ausgebildete Personen durchgeföhrte Analyse („Dr. Google“) nicht zu medizinisch relevanten Erkenntnissen führt. Eine Qualifizierung - in Zusammenhang mit einer Behinderung stehende Medikamente oder nicht zusammenhängend - ist AUSNAHMSLOS im Aufgabengebiet eines Arztes gelegen.“

Mit Schreiben vom 27. November 2017 teilte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit: „Um einen Zusammenhang der von Ihnen beantragten Krankheitskosten mit der vom Sozialministeriumservice festgestellten Erkrankung/Behinderung herstellen zu können, werden Sie nochmals ersucht das Sachverständigengutachten, welches Ihnen mit dem

Behindertenpass und dem Bescheid über die Ausstellung des Behindertenpasses als Beilage übermittelt wurde, zur Einsichtnahme vorzulegen.“

Dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 31. Jänner 2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe von Rechtsvorschriften wurde in der Begründung Folgendes ausgeführt:

„§ 4 der Verordnung legt fest, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B Rollstuhl, Hörgeräte, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Sie beantragen in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2016 den pauschalen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 für ihre 60%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit und den Pauschbetrag für Diätverpflegung gemäß § 2 (1) VO agB. Daneben beantragen sie die Berücksichtigung von „Aufwendungen für die Behinderung“ iHv € 1.174,30 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt.

Aktenkundig wurde ab 2013 ein Grad der Behinderung von 60% sowie die Notwendigkeit einer Diätverpflegung - Magen festgestellt. Der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG iHv € 294,- sowie der Freibetrag für die Diätverpflegung iHv € 504,- wurden im Erstbescheid berücksichtigt.

Werden die Pauschbeträge des § 35 Abs. 3 EStG 1988 beansprucht, können im Zusammenhang mit der Behinderung nur die in der Verordnung angeführten Aufwendungen zusätzlich (und nur in der dort vorgesehenen Höhe) geltend gemacht werden (vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16 EL § 34 Anm 49).

Nach der herrschenden Lehre (Ritz, BA0⁵, § 115, Tz. 12) tritt bei ausschließlich auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung (§ 115 Abs. 1 BAO) in den Hintergrund; es liegt an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079).

Da § 34 EStG 1988 (außergewöhnliche Belastung) eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegt die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Steuerpflichtigen (UFS 11.12.2006, RV/0317-G/06). Ein Steuerpflichtiger, der abgabenrechtliche Begünstigungen (hier: außergewöhnliche Belastungen) in Anspruch nimmt, hat 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); es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen (VwGH 26.3.2003, 98/13/0072; Jakom/Baldauf, EStG, 8. Auflage, § 34 Rz 9).

Erachtet die Abgabenbehörde, dass die die Anspruchsminderungen mit sich bringenden Sachverhaltsbehauptungen nicht ausreichend erwiesen sind, ist sie verpflichtet, die Partei zu weiterer Beweisführung oder Glaubhaftmachung anzuhalten (VwGH 8.2.1989, 85/13/0001). Auch im Falle eines durch ärztliches Sachverständigengutachten festgestellten Grades der Behinderung besteht diese Verpflichtung zum Nachweis

einer ärztlichen Verordnung bei Inanspruchnahme von konkreten Heilbehandlungen. Die Berücksichtigung von Aufwendungen behinderter Personen für Heilbehandlungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes setzt überdies den Nachweis des Zusammenhangs der betreffenden Kosten mit der Behinderung voraus. Dies ergibt sich aus § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, wonach bei behinderten Personen "Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß" zu berücksichtigen sind.

Aus dem oben Gesagten ergibt sich, dass der Abzug eines Selbstbehaltes nur bei Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung und somit im Sinne eines bestehenden ursächlichen unmittelbaren Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt (VwGH 14.6.1988, 85/14/0150), entfallen kann. Daraus folgt, dass Aufwendungen für Krankheitskosten, welche offensichtlich nicht mit einer Behinderung in Zusammenhang stehen, nur insoweit als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können, als sie den anzurechnenden Selbstbehalt übersteigen.

Eine Zuordnung kann aber nur dann erfolgen, wenn bekannt ist

- welche Krankheiten laut Sachverständigengutachten des BSA bzw. SMS zumindest einen GdB von 25% aufweisen und
- welche Kosten der Heilbehandlung beantragt werden (Bekanntgabe behandelnder Arzt oder Therapeut).

Im vorliegenden Fall wurden Sie daher aufgefordert, Nachweise für die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen vorzulegen und den Zusammenhang mit der Behinderung zu belegen sowie das Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes, welches zur Feststellung des Grades der Behinderung von 60% geführt hat, vorzulegen.

Der Nachweis der Behinderung kann nur durch ein Gutachten der im Gesetz genannten zuständigen Stelle geführt werden (§ 35 Abs. 2 EStG). Haus- oder fachärztliche Bestätigungen, wie jene von (...) vom 13.09.2017, oder Privatgutachten sind nicht ausreichend (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL, § 35, Anm 32).

Da Sie trotz Aufforderung nicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels dargelegt haben, dass die behaupteten Kosten zum einen überhaupt abzugsfähige Krankheitskosten darstellen (ausgenommen Medikamente) und im Zusammenhang mit einer vom BSA bzw. SMS festgestellten Behinderung im Ausmaß von zumindest 25% stehen, konnten diese nicht als Kosten der Heilbehandlung ohne Selbstbehalt, sondern lediglich als Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt werden. Deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt scheitert am klaren Wortlaut der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung, die „Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung“ voraussetzt (§ 34 Abs 6 EStG).

Gründe für eine Unzumutbarkeit der angeforderten Belegnachweise sind nicht ersichtlich, da auch das Finanzamt gemäß § 48a BAO im Zusammenhang mit der Durchführung von Abgabenverfahren der Verpflichtung zur abgabenrechtlichen Geheimhaltung unterliegen.“

Dagegen richtete sich – nach einer Fristverlängerung – der Vorlageantrag vom 27. März 2018. Der Beschwerdeführer brachte Folgendes vor:

„Die, durch das o.a. Finanzamt ergangene Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO datiert mit 31.1.2018 geht auf die, in der Beschwerde vom 24.9.2017 eingebrachten Argumente als auch vorgelegten Unterlagen nicht ein. Vielmehr wurden allgemein bekannte Rechtsgrundlagen auf den Seiten 1 und 2 exzerpiert und dargestellt. Ein oberflächlicher Bezug auf die eingebrachte Beschwerde erfolgt erst ab der 3. Seite! Die, auf Seite 3, erster und zweiter Absatz getroffenen Aussagen in der Beschwerdevorentscheidung „Eine Zuordnung (hier wohl gemeint durch eine(n) Mitarbeiter(in) des Finanzamtes Judenburg) kann aber nur erfolgen, wenn bekannt ist, welche Krankheiten...“ geht mit keinem Wort auf die, mit der Beschwerde vorgelegte ÄRZTLICHE BESTÄTIGUNG betreffend verschriebener Medikamente als auch die vorgelegte Aufstellung der zusätzlichen Kosten ein. Der, die Medikamente verordnende Arzt, bestätigt, dass die verschriebenen Medikamente in Verbindung mit den, laut Bescheid des Bundessozialamtes vorhandenen Krankheitsbildern, stehen. Das Abverlangen eines Sachverständigengutachtens durch das Finanzamt ist daher unverständlich. Eine Umdeutung der Medikamente als „nicht mit der Behinderung in Verbindung stehend“ wäre meines Erachtens, wieder nur durch eine entsprechend fachlich ausgebildete Person (Arzt) denkbar - keinesfalls durch Organe des Finanzamtes. Die Aufforderung im 2. Absatz geht überdies über die Zuständigkeit eines Finanzamtes hinaus. Ob, und in welchem Ausmaß bei einer Person eine Behinderung vorliegt, ist dem Gesetzestext (§ 35 Abs. 2 EStG 1988) zweifelsfrei zu entnehmen. Zuständig dafür sind allein, die in der genannten gesetzlichen Bestimmung angeführten Stellen. Der, daraus resultierenden Bescheinigung kommt letztlich feststellende, die Abgabenbehörden bindende Wirkung zu. Wie die ausstellende Stelle (hier das Bundessozialamt) zum Ergebnis gelangt, ist für das Verfahren (bestehende Behinderung ja oder nein) bei der Abgabenbehörde nicht von Relevanz.

Die im 3. Absatz „Der Nachweis der Behinderung...“ getroffene Aussage steht in keinem Zusammenhang mit dem vorgelegten Nachweis. Das Beweismittel wurde seitens der Behörde scheinbar nicht richtig „interpretiert“. Die Bestätigung von Dr. (...) betrifft nicht die Behinderung selbst (zur Feststellung des Grades der Behinderung siehe oben), sondern ist dies die ÄRZTLICHE BESTÄTIGUNG über den Zusammenhang der Medikamente mit der Behinderung (Dient zur Vorlage beim FA Judenburg als Beantwortung der Anfrage, ob die im Jahr 2016 verordneten Medikamente...).

Die, in der vorgelegten Kostenaufstellung geltend gemachten Fahrtkosten (z.B. Fahrten zum Arzt, nach (...) Internist (Gastroskopie, Koloskopie...)) wurden von der Behörde als „nicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels bzw. als überhaupt abzugsfähige Krankheitskosten in Frage gestellt. Es wird zwar in Klammer angemerkt (ausgenommen Medikamente) - was aber letztlich auch keinen Niederschlag in der Beschwerdevorentscheidung gefunden hat. Diesbezüglich kann seitens des (der) zuweisenden Arztes jederzeit eine Bestätigung über den Zusammenhang mit der Behinderung erbracht werden.

Weder eine Kostenaufstellung noch eine ärztliche Bestätigung reichen der Behörde (medizinisch nicht ausgebildeten Mitarbeitern), bei amtlich nachgewiesener Behinderung für eine Beurteilung aus, um „einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels etwas festzustellen“. Der, für die Behörde daher logische Schluss daraus, es stehen überhaupt keine Kosten mit der Behinderung in Verbindung. Diese Schlussfolgerung „Schätzung“ kommt der sachlichen Richtigkeit keinesfalls nahe (auf die Beschwerde vom 27.9.2017 wird diesbezüglich verwiesen).

Ob eine Unzumutbarkeit betreffend Belegnachweise vorliegt ist letztlich dann sekundär, wenn die Behörde vorgelegte Unterlagen offensichtlich gar nicht, „bewusst“ falsch und augenscheinlich nur zum Nachteil der Pflichtigen behandelt - des Weiteren diverse Unterlagen abverlangt werden, die für die Ermittlung eines steuerlich relevanten Sachverhaltes nicht (mehr) bedeutsam sind.

Die Behörde sieht scheinbar eine (erhöhte) Mitwirkungsverpflichtung des Pflichtigen als nicht gegeben an. Reichen aber ärztliche Stellungnahmen als Beweismittel nicht aus - bzw. sind Mitarbeiter der Verwaltungsbehörde überhaupt noch in der Lage, vielmehr berechtigt Ärzte in der Befundung in Frage zu stellen?“

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer, den für das Jahr 2016 geltenden Bescheid über die Feststellung des Grades der Behinderung (Minderung der Erwerbsfähigkeit) vorzulegen. Der Beschwerdeführer wurde mit diesem Schreiben auch gebeten, unter Vorlage der entsprechenden Unterlagen eine detaillierte Aufstellung über die unter dem Titel „Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung“ geltend gemachten Aufwendungen und Kosten in der Höhe von 1.174,30 Euro beizubringen.

Mit dem am 1. Februar 2019 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Schreiben teilte der Beschwerdeführer mit, der für das Jahr 2016 geltende Bescheid über die Feststellung des Grades der Behinderung sei durch einen Bescheid vom 19. April 2017 abgeändert worden und nur dieser liege ihm noch vor. Diesem Bescheid sei aber auch der für das Jahr 2016 geltende Inhalt des Sachverständigengutachtens zu entnehmen. Die vom Bundesfinanzgericht abverlangten Nachweise der Kosten bestünden ausnahmslos aus Rezeptgebühren (Jahresauszug des Hausarztes) und amtlichen Kilometergeldern für die Fahrten zum Hausarzt und diversen Behandlungen. Diese Aufstellung sei mit dem Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht übermittelt worden. Für Fragen einer medizinischen Indikation ersuche er, respektive über ihn seinem Vertrauensarzt entsprechende Fragestellungen zu übermitteln.

Mit Schreiben vom 4. Februar 2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Sozialministeriumservice um Übermittlung des Bescheides über den Grad der Behinderung (samt Sachverständigengutachten) betreffend das Jahr 2016.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2019 legte das Sozialministeriumservice Kopien von ärztlichen Sachverständigengutachten aus den Jahren 2007, 2013 und 2017 vor. Die vom Sozialministeriumservice übermittelten Unterlagen brachte das Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 19. Februar 2019 der belangte Behörde zur Kenntnis.

Mit Schreiben vom 25. Februar 2019 teilte die belangte Behörde mit, trotz der nun vorgelegten Sachverständigengutachten sei eine steuerrechtliche Beurteilung der beantragten zusätzlichen Kosten nicht möglich, da nach wie vor nicht bekannt sei, welche Ärzte aufgesucht worden seien und welche Therapien durchgeführt worden seien.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

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).

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

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, 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.

Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung können gemäß § 34 Abs. 6 TS 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

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

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 (§ 35 Abs. 2 EStG 1988). Die vom

Sozialministeriumservice gespeicherten, für die Berücksichtigung von Frei- und Pauschbeträgen erforderlichen Daten sind gemäß § 35 Abs. 8 EStG 1988 mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen unter anderem dem zuständigen Finanzamt elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der Daten ersetzt die Nachweisführung hinsichtlich des Grades der Behinderung (Jakom/Peyerl EStG, 2018, § 35 Rz 10).

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 55% bis 64% wird jährlich ein Freibetrag von 294 Euro gewährt. Dieser von der belangte Behörde berücksichtigte Freibetrag stand dem Beschwerdeführer, bei dem aufgrund der dem Finanzamt elektronisch übermittelten Daten und aufgrund des vom Sozialministeriumservice übermittelten Sachverständigungsgutachtens vom 10. Oktober 2013 im Veranlagungsjahr eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 60% vorlag, unstrittig zu.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (nachfolgend Verordnung genannt) erlassen. Diese lautet (in der für das Veranlagungsjahr geltenden Fassung) auszugswiese:

„§ 1. (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.

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

(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.

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- (...)

- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3. (...)

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Aufwendungen für Hilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

(...).“

Aufgrund des vorstehend genannten Sachverständigengutachtens vom 10. Oktober 2013 konnte nachgewiesen werden, dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen für eine Krankendiätverpflegung mit einer vom Sozialministeriumservice festgestellten Behinderung zusammenhängen und für dieses Leiden der Grad der Behinderung 30% beträgt. Die geltend gemachten Aufwendungen wegen Krankendiätverpflegung waren daher – wie von der belangten Behörde vorgenommen – ohne Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war strittig, ob der vom Beschwerdeführer als Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung geltend gemachte Betrag in der Höhe von 1.174,30 Euro ohne Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen waren.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nehmen will, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen sind (VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191).

Aufwendungen und Kosten gemäß § 4 der Verordnung sind dann (ohne Abzug des Selbstbehaltes) zu berücksichtigen, wenn sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen und der Anteil des jeweiligen Leidens mindestens 25% beträgt (Jakom/Peyerl EStG, 2018, § 35 Rz 10). Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmung sind solche Aufwendungen und Kosten nur im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Der Beschwerdeführer hat (in Beantwortung des Vorhalts vom 11. Juli 2017) in dem am 28. Juli 2017 bei der belangten Behörde eingelangten Schreiben – ohne die Vorlage weiterer Unterlagen - eine Aufgliederung der von ihm geltend gemachten Aufwendungen und Kosten vorgenommen. Nach dieser setzt sich der Gesamtbetrag wie folgt zusammen:

"A. Belastungen

2016

Aufwand f. Behinderung		
<i>Hausarzt</i>		94,08
	<i>Rezeptgeb.</i>	174,40
<i>Murau</i>		
	<i>28 km</i>	151,20
<i>Stolzalpe</i>		225,76
	<i>74,8 km</i>	251,33

St. Veit a.d.

Glan

145,4

122,14

Graz

300 km

126,00

Neumarkt

70 km

29,40

1.174,30"

Mit dem (bereits genannten) Schreiben vom 8. Jänner 2019 hat das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer abermals ersucht, unter Vorlage der entsprechenden Unterlagen eine detaillierte Aufstellung der geltend gemachten Aufwendungen und Kosten vorzulegen. Diesem Ersuchen ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen, er hat in seinem am 1. Februar 2019 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Antwortschreiben lediglich auf die oben genannte Aufgliederung verwiesen. Trotz nochmaliger Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes hat der Beschwerdeführer die im Vorlageantrag angedeuteten Bestätigungen der zuweisenden Ärzte nicht beigebracht. Ebenso wenig hat der Beschwerdeführer auf die Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht, wonach er nicht dargelegt habe, dass die behaupteten Kosten überhaupt Krankheitskosten darstellten und dass diese mit einer zumindest 25%igen im Zusammenhang stünden, nicht reagiert.

Betreffend die in der genannten Aufgliederung ausgewiesenen Aufwendungen und Kosten für „Hausarzt“ (94,08 Euro) und „Rezeptgeb.“ (174,40 Euro) ist zwar davon auszugehen, dass diese mit Erkrankungen des Beschwerdeführer s zusammenhängen. Damit ist aber noch nicht nachgewiesen, dass diese Aufwendungen und Kosten mit einer festgestellten Behinderung im Zusammenhang stehen. Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführer s hat auch die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung nicht zum Ausdruck gebracht, dass die Aufwendungen und Kosten für den Hausarzt und die Rezeptgebühren durch Behinderungen veranlasst seien, sondern nur, dass es sich bei diesen um Krankheitskosten handle.

Betreffend die in der Aufgliederung enthaltenen Fahrtkosten mag sich zwar die jeweilige Anzahl der Fahrten herausrechnen lassen, jedoch geht aus dieser nicht hervor, ob überhaupt ein bzw. welcher Arzt oder eine bzw. welche Einrichtung aufgesucht worden sind, und auch nicht, ob die Fahrten mit Krankheiten, geschweige denn mit festgestellten Behinderungen bzw. mit welchen Behinderungen zusammenhängen. Mit dieser Aufgliederung konnte der Beschwerdeführer nicht nachweisen (nicht einmal glaubhaft machen), dass die geltend gemachten Aufwendungen in der Höhe von 1.174,30 Euro mit einer festgestellten Behinderung im Zusammenhang stehen. Diese waren daher nur nach Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Daran vermochte auch die mit 13. September 2017 datierte und von einem Arzt für Allgemeinmedizin unterfertigte Bestätigung, wonach „*die verordneten Medikamente mit den medizinischen Krankheitsbildern in Zusammenhang stehen*“ nichts zu ändern. Auch aus dieser Bestätigung lässt sich nicht ableiten, dass die verordneten Medikamente mit Leiden im Zusammenhang stehen, die bei der Feststellung des Gesamtgrades der Behinderung Berücksichtigung gefunden haben.

Zu den Vorbringen des Beschwerdeführer s ist festzuhalten, dass § 184 BAO die Möglichkeit der Schätzung auch in den Fällen der außergewöhnlichen Belastungen vorsieht, wenn der Steuerpflichtige das Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen zwar dem Grunde, nicht aber der Höhe nach beweisen kann (VwGH 27.2.2008, 2004/13/0116). Eine Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer geltenden gemachten Aufwendungen und Kosten ohne Abzug des Selbstbehaltes war – wie vorstehend ausgeführt – dem Grunde nach ausgeschlossen; es erübrigten sich daher Erwägungen betreffend die Höhe.

Da die geltend gemachten Aufwendungen und Kosten in der Höhe von 1.174,30 Euro – so wie von der belangten Behörde ausgeführt – den Selbstbehalt nicht überstiegen und die Berücksichtigung dieser als Krankheitskosten nicht steuerwirksam wurde, war auch von Erwägungen darüber abzusehen, ob es sich bei den Fahrtkosten überhaupt um sogenannte Krankheitskosten gehandelt hat.

Ergänzend ist zu dem Einwand des Beschwerdeführer s in seinem bei der belangten Behörde am 28. Juli 2017 eingelangten Schreiben, wonach die Erstellung eines Sachverständigengutachtens eine unzumutbare Mehrbelastung darstelle und er auf die ärztliche Verschwiegenheitsverpflichtung verweise, festzuhalten, dass dieser ins Leere führt. Die belangte Behörde hat nur die Vorlage des Bescheides (beziehungsweise des diesem angeschlossenen Beiblattes) über die Feststellung des Grades der Behinderung verlangt. Es hätte daher keines gesondert zu erstellenden Gutachtens bedurft, noch hätte der Beschwerdeführer durch die Vorlage eines ihm zugestellten Bescheides (oder des Beiblattes) die Bestimmungen des § 54 Abs. 1 ÄrzteG 1988, wonach der Arzt und seine Hilfspersonen zur Verschwiegenheit über alle ihnen in Ausübung ihres Berufes anvertrauten oder bekannt gewordenen Geheimnisse verpflichtet sind, verletzt.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 19. März 2019