

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 21.11.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

I.) Der Beschwerdeführer bezog im Streitjahr inländische Pensionseinkünfte in Höhe von 14.667,84 und dem Progressionsvorbehalt unterliegende ausländische Pensionseinkünfte in Höhe von € 1.467,12. In der am 21.10.2013 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 beantragte der Beschwerdeführer, Sonderausgaben (Versicherungsprämien in Höhe von € 4.167,36 und Kirchenbeitrag in Höhe von € 150,--) sowie außergewöhnliche Belastungen (90%-ige Behinderung mit Pflegegeldbezug für 12 Monate, Zuckerdiät, Pauschbetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung, unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel in Höhe von € 6.860,14) zu berücksichtigen.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens erließ die Abgabenbehörde den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2012 vom 21.11.2013. Darin erkannte sie die Versicherungsprämien als Sonderausgaben im Umfang des gesetzlich zulässigen Höchstbetrages an, nicht jedoch den Kirchenbeitrag, da dessen Entrichtung nicht nachgewiesen wurde. Den Anträgen auf Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen gab die Abgabenbehörde insoweit statt, als sie das Einkommen um die Pauschbeträge für Diät und das eigene Kraftfahrzeug verminderte sowie den Aufwand für den Einbau eines Memory-Fahrersitzes in Höhe von € 672,90 abzog. Den darüber hinaus nachgewiesenen Aufwand von € 4.080,14 für die Umrüstung des Fahrzeuges durch Montage eines elektronischen Gasringes mit Hebelbremse anerkannte die Abgabenbehörde hingegen nicht als Kosten für Hilfsmittel im Sinne von

Der Abgabepflichtige erhab mit Schriftsatz vom 19.12.2013 Berufung gegen diesen Bescheid und begehrte, die Kosten für die behindertengerechte Anlage des elektronischen Gasringes mit einer per Hand zu betätigenden Bremse als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, da ihm diese behindertengerechte Adaptierung die für laufend erforderliche Arztbesuche und Fahrten zu Therapien und Apotheken erforderliche Beweglichkeit verschaffe.

Unter Hinweis auf § 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wies die Abgabenbehörde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5.2.2014 als unbegründet ab, da es sich beim Einbau des elektronischen Gasringes mit Bremshebel um Aufwendungen handle, die mit dem Betrieb eines Fahrzeuges in Zusammenhang stehen und daher nicht zusätzlich zum Pauschale abziehbar seien.

II.) Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) 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).

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988) und Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Weiters wurde in § 34 Abs. 6 EStG 1988 der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, mit Verordnung festzulegen, 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 EStG 1988 steht dem Abgabepflichtigen bei Vorliegen einer eigenen körperlichen oder geistigen Behinderung ein nach dem Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit gestaffelt festgelegter Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er keine pflegebedingte Geldleistung erhält, wobei nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 EStG 1988) können. Der Bundesminister für Finanzen wurde in Absatz 7 der Bestimmung ermächtigt, nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festzusetzen, die zu Behinderungen im Sinne von Abs. 3 führen.

Die auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erlassene Verordnung außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. Nr. 430/2010, legt fest, dass die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind (§ 1 Abs. 1 der Verordnung), wobei die Mehraufwendungen nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 zu kürzen sind (§ 1 Abs. 3 der Verordnung). Voraussetzung hiefür ist, dass das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit mindestens 25% beträgt.

Nach § 2 der Verordnung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Nach § 3 Abs. 1 der Verordnung ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benutzt werden kann, für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen.

Nach § 4 der Verordnung sind weiters nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

B) Die Abgabenbehörde brachte bei der Einkommensermittlung Pauschbeträge nach der Verordnung in der Gesamthöhe von € 3.120,00 in Abzug. Damit entsprach sie den Anträgen auf Berücksichtigung von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Zuckerkrankheit (€ 840,00) und der Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges zur Fortbewegung (€ 2.280,00) im verordnungsgemäßen Höchstausmaß. Weiters berücksichtigte sie die Kosten für die Anschaffung eines Memoryfahrersitzes antragsgemäß als nicht regelmäßige Aufwendung für Hilfsmittel im Sinne von § 4 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen. Ein Freibetrag nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 wegen der durch Vorlage der Kopie des Behindertenpasses nachgewiesenen 90%-igen Behinderung war nicht in Ansatz zu bringen, da der Beschwerdeführer für das gesamte Kalenderjahr 2012 Pflegegeld bezogen hat (vgl. Eintragung in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung).

Strittig ist, ob zusätzlich zu den bereits berücksichtigten Aufwendungen auch die Kosten für die Ausrüstung des eigenen Fahrzeuges mit einem elektronischen Gasring und einer Hebelbremse als außergewöhnliche Belastung abzuziehen sind. Der Beschwerdeführer verweist auf die vorgelegte Kopie des Behindertenpasses, woraus hervorgeht, dass er überwiegend auf den Gebrauch eines Rollstuhles angewiesen ist, und betont, dass die Adaptierung des Fahrzeuges zur Benutzung desselben unbedingt erforderlich sei und ihm die Beweglichkeit zur Wahrnehmung der erforderlichen Arztbesuche und Fahrten zu Therapien und Apotheken verschaffe.

Die Ausrüstung eines Fahrzeuges mit einem elektronischen Gasring und einer Hebelbremse ermöglicht es, das Fahrzeug ausschließlich mit den Händen und

dies weitgehend so, dass die Hände am Lenkrad bleiben können, zu bedienen. Im Zusammenhalt mit der nachgewiesenen Art der Behinderung, durch welche der Beschwerdeführer überwiegend auf den Gebrauch eines Rollstuhles angewiesen ist, steht außer Frage, dass die Umrüstung des Fahrzeuges zur Erreichung der erforderlichen Mobilität notwendig war. Wie der Beschwerdeführer im Vorlageantrag jedoch selbst ausführt, handelt es sich bei der Umrüstung des Fahrzeuges um eine solche Maßnahme, die die Inbetriebnahme und Benutzung des Fahrzeuges durch den Behinderten erst ermöglicht. Diese Vorrichtung dient somit unmittelbar dem Betrieb des Kraftfahrzeugs, weshalb der Einbau des elektronischen Gasrings mit der Hebelbremse nicht zu den Hilfsmitteln im Sinn von § 4 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen, sondern zu den in § 3 der Verordnung genannten Behindertenvorrichtungen (vgl. UFS vom 24.10.2006, RV/1151-W/06) zählt. Mehraufwendungen hiefür sind durch einen Pauschbetrag gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung abgegolten, sodass eine Berücksichtigung von derartigen Aufwendungen neben dem Pauschbetrag nach § 3 Abs. 1 der Verordnung nicht erfolgen kann und sich der angefochtene Einkommensteuerbescheid daher als der Rechtslage entsprechend erweist.

Nach Rechtsprechung (VwGH vom 2.6.2004, 2003/13/0074; UFS vom 24.10.2006, RV/1151-W/06) und Literatur (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (15. Lfg 2011) § 35 EStG Tz 14 mwN) können anstelle der Pauschbeträge nach § 3 der Verordnung jene tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden, welche einen notwendigen und angemessenen Mehraufwand darstellen, der nicht auf die typischen Kosten der allgemeinen Lebensführung entfällt. In der Erklärung zur Arbeitnehmererklärung 2012 kreuzte der Beschwerdeführer die Option zu Punkt 11.10 "Der pauschale Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung wird beantragt" an und begehrte darüber hinaus den Abzug der Kosten für den Einbau des elektronischen Gasrings und der Hebelbremse unter Punkt 11.12 der Erklärung ("Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel"). Auch in den Einsprüchen begehrte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung der Umrüstungskosten mit dem tatsächlichen Betrag. Die sich daran anknüpfende Frage, ob diese Vorbringen so zu werten ist, dass anstelle der Pauschbeträge der Ansatz der tatsächlichen Kosten des Mehraufwandes bei der Nutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges beantragt werde, kann jedoch auf Grund der im Beschwerdefall gegebenen Einkommenssituation dahingestellt bleiben:

Das Einkommen betrug nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen ohne den Aufwand für den Einbau des elektronischen Gasrings und der Hebelbremse € 10.144,94. Nach Durchführung des Progressionsvorbehaltes auf Grund der ausländischen Pensionseinkünfte in Höhe von € 1.467,12 errechnete sich die Einkommensteuer mit dem Betrag von € 194,78. Dieser Betrag war bereits niedriger als der gemäß § 33 Abs. 6 Z. 2 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2012 zustehende Pensionistenabsetzbetrag von € 400, sodass die Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge im angefochtenen Bescheid mit € 0,00 vorzuschreiben war. Da die von der Pensionsversicherungsanstalt einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von € 109,48

sich exakt mit jener auf die sonstigen Bezüge nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge entfallenden mit festen Sätzen (6%) zu erhebenden Einkommensteuer deckt, war auch keine Lohnsteuer gutzuschreiben.

Für den Fall, dass der Beschwerdeantrag als Antrag auf Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten anstelle der Pauschbeträge gewertet würde, reduzierte sich das Einkommen allein durch den Ansatz der Umrüstungskosten, sohin noch ohne Berücksichtigung laufender behinderungsbedingter Mehraufwendungen, auf einen Betrag von lediglich € 8.344,80 (€ 14.4667,84 abzüglich Sonderausgaben € 730,00 und außergewöhnliche Belastungen Diätpauschale € 840,00 sowie Kosten für Memorysitz € 672,90 und Gasring mit Hebelbremse € 4.080,14). Auch einschließlich der ausländischen Pension beliefte sich das Einkommen jedenfalls auf einen Betrag unter dem Sockelbetrag von € 11.000, bis zu dem die Einkommensteuer € 0,00 beträgt (§ 33 Abs. 1 EStG 1988). Ist das Einkommen aber so niedrig, dass es nicht zu einer Vorschreibung der Einkommensteuer kommt, kann eine außergewöhnliche Belastung nicht steuerwirksam berücksichtigt werden (VwGH 10. 10. 1996, 96/15/0092; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 5). Eine Negativeinkommensteuer kann nämlich nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen des § 33 Abs. 8 EStG 1988 (Gutschrift des Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrages bzw. Gutschrift von 10% der Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z. 3 lit. a EStG 1988 und gem. § 16 Abs. 1 Z. 4 und 5 EStG 1988, höchstens aber € 110,--) gutgeschrieben werden. Die Voraussetzungen dafür (Anspruch auf den Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag bzw. Anspruch auf den Arbeitnehmer- oder Grenzgängerabsetzbetrag) liegen im gegenständlichen Beschwerdefall nicht vor, sodass auch die grundsätzliche Anerkennung einer höheren als der im angefochtenen Bescheid angesetzten außergewöhnlichen Belastung am Spruch des angefochtenen Bescheid, worin die Einkommensteuer mit € 0,00 festgesetzt wurde, nichts änderte. Da aber nur der Spruch eines Bescheides (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 250 Tz 7) anfechtbar ist, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

### III) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 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. Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich zum einen bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten Judikatur zur Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen, zum anderen ergab sich die Lösung des Beschwerdefalles aus dem Gesetz selbst. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 27. Februar 2015