



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/2551-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.O., Pensionist, geb. 1939, 1170, vom 25. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch AD Eckhard Mold, vom 29. September 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. übermittelte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 am 12.6.2006 dem Finanzamt. In dieser machte er u.a. Sonderausgaben in Höhe von 1.271,44 € für Kosten der Heilbehandlung, weiters 4.435,08 € für tatsächliche Kosten sowie den Pauschbetrag für Diätverpflegung geltend.

Aus der beigelegten Bestätigung des polizeilichen Amtsarztes ist ersichtlich, dass der Bw. zu 80 % behindert ist, wobei 30% auf Diabetes, 20% auf eine Herzerkrankung und 30% auf eine Magenerkrankung entfallen.

Als Beleg für die ihm tatsächlich erwachsenen Kosten übermittelte eine Gegenüberstellung der Lebensmittelkosten eines Normalverbrauchers und der eines Diabetikers.

In der Folge wurde dem Bw. seitens des Finanzamtes mitgeteilt, dass die übermittelte Konsumerhebung aus dem Jahre 1954/56, da bereits über 50 Jahre alt, nicht aussagekräftig sei und zudem nur Schillingbeträge aufweise. Er möge daher eine in Euro abgefassste Kostenaufstellung beizubringen. Zudem seien, da er die Anerkennung der tatsächlichen

Kosten aufgrund seiner Behinderung beantrage, die Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen.

Als Antwort übermittelte der Bw. eine berichtige Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005, in der er nunmehr Kosten der tatsächlichen Kosten der außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 4.795,20 € beantragte, den Jahresausgleichsbescheid 1991. nochmals dieselbe Liste der pauschalen Kostenaufstellung, wobei er jedoch die Schillingbeträge durch Eurobeträge ersetzt warene. Weiters lege er seinem Antwortschreiben eine Konsumerhebung der Jahre 2004/2005 bei. Zudem beantrage er

Im Einkommensteuerbescheid 2005 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 29.9.2006 anerkannte das Finanzamt lediglich den Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von 435,- €, den Pauschbetrag für die Diäternährung in Höhe von 840,- € sowie nachgewiesene Kosten der Behinderung der eigenen Behinderung in Höhe von 682,64 €.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, nicht berücksichtigt werden konnten, da der Selbstbehalt von 2.611,07 € nicht überstiegen würde. Dass für die Anschaffung von Aspirin Tabletten, Gleitsichtgläser, Aspirin C Brausetabletten keine behinderungsbedingte Veranlassung feststellbar gewesen sei. Weiters seien die Kosten für die Anschaffung von Zahnpasta nicht außergewöhnlich und daher nicht berücksichtigbar.

Hinsichtlich der tatsächlichen Kosten der Behinderung seien keine Belege vorgelegt, sondern vielmehr bekannt gegeben worden, dass der Bw. diese nicht vorlegen könne. Der geltend gemachte Betrag in Höhe von 4.795,20 € resultiere aus einer Gegenüberstellung der Kosten des Normalverbrauchers zu den Kosten gemäß Diätverordnung Klinik.

Als Kosten des Normalverbrauchers seien die tabellarischen Äquivalenzbeträge aus der, von der Statistik Austria veröffentlichten, Konsumerhebung 2004/2005 herangezogen worden, welche ihrerseits aus Erhebungen monatlicher Verbrauchsausgaben privater Haushalte zunächst im Durchschnitt je Haushalt errechnet und anschließend unter Anwendung fix vorgegebener Gewichtungsfaktoren festgelegt worden seien. Rückschlüsse auf chronisch erkrankte Personen, Folgen vorliegender Erkrankungen und die Rückwirkung solcher Umstände auf das publizierte Erhebungs- und Auswertungsergebnis könnten daraus jedoch nicht gezogen werden.

Aus den vorgelegten Belägen könnten, mangels Vorlage von Belegen, keine Rückschlüsse auf die vom Bw. tatsächlich therapie- und krankheitsbedingten Mehraufwendungen der faktischen Einkäufe 2005 gezogen werden.

§ 35 Abs. 3 EStG 1988 normiert für den Fall, dass der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eigene oder körperliche geistige Behinderung hat, pauschale Freibeträge, wobei stattdessen auch die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden können. Durch VO des BmF (BGBl 1996/303) wurden bei zusätzlichem Vorliegen von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung pauschale Kostenersätze festgelegt, die ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten zu berücksichtigen sind.

Durch die gesetzlichen Vorgaben könnten entweder nur die Pauschalbeträge oder die tatsächlichen behinderungsbedingten Kosten anerkannt werden. Mangels Vorlage von Belegen hätten diese aber nicht ermittelt werden können, so dass die durch § 35 EStG 1988 und VO 303/1996 festgelegten Pauschalsätze einkommensmindernd berücksichtigt worden seien.

Am 25.10.2006 legte der Bw. **Berufung** ein und brachte vor, dass er schon seit vielen Jahren an Diabetes leide. Er habe 2005, ebenso wie in den Vorjahren nicht die pauschalen Freibeträge für Diätverpflegung in Anspruch genommen, sondern die Anerkennung der tatsächlichen (Mehr)Kosten seines Verpflegungsmehraufwandes beantragt. Diese seien anhand einer Gegenüberstellung der Kosten einer normalen Kost zu jenen einer Diätkost ermittelt worden und sei diese Methode bisher auch von der Finanzbehörde anerkannt worden.

Seine Krankheit sei mit fortschreitendem Alter nicht besser geworden und hätten sich die dadurch bedingten Mehrkosten im gleichen Ausmaß wie die der normalen Lebensmittel verteuert, nämlich um den Index. Über Ersuchen der Finanzbehörde habe er eine aktuelle Aufstellung vorgelegt, wobei er von den niedersten Werten ausgegangen sei. Da in den letzten Jahren die Glaubhaftmachung ausreichend gewesen sei, sei es ihm unverständlich, warum er nunmehr im Nachhinein Belege für einen abgelaufenen Zeitraum vorlegen solle. Er habe natürlich seine Kassabons nicht aufgehoben. Er hätte vom Vorhaben der Finanzbehörde Einzelbelegnachweise zu verlangen vorab informiert werden müssen. Da auch diesfalls die Kosten für normale Nahrungsmittel abgezogen werden müssten, müsste man wieder auf eine Durchschnittsaufstellung zurückgreifen und würden Lebensmittel auch in verschiedenen Geschäften unterschiedliche Preis aufweisen, woraus sich wieder nur ein errechneter Wert ergebe.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 35. (1) EStG 1988 normiert: *Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen*

— *durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, ...*

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) ...

(3) Es wird jährlich gewährt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 75% bis 84% ein Freibetrag von 435,- Euro.

Dieser pauschale Freibetrag wurde vom Bw., entgegen den Ausführungen in der Berufung, sowohl in der ursprünglichen, wie auch in der berichtigten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht.

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann 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.

Aufgrund der in § 34 Abs. 6 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 erhaltenen Verordnungsermächtigung sind nachfolgende auszugsweise dargestellte Verordnungen ergangen.

§ 1 i.d.F. BGBl.-Nr. 1996/303

(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 i.d. F. BGBl.-Nr. 2001/416

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

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro

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

Auf Grundlage dieser Normierungen können bestimmte, aus der Behinderung resultierende Mehraufwendungen unter Beibehaltung des Anspruchs auf den Behindertenfreibetrag pauschal geltend gemacht werden. Jedoch ist auch im Falle der pauschalen Geltendmachung das Vorliegen von Mehraufwendungen dem Grunde nach in geeigneter Weise (z.B. durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät) dazulegen.

Aus dem Gesetzeswortlaut „**Können auch die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden**“ geht eindeutig hervor, dass diese nachgewiesen werden müssen. Tatsächliche Kosten können nämlich nur anhand von Unterlagen (Belegen) ermittelt werden und nicht im Schätzungswege.

Neben dem allgemeinen Sprachverständnis wird dies durch den Verordnungstext „**ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten**“ klar dargelegt. Auch der Bundesgesetzgeber selbst spricht ein Abs. 4 des § 35 EStG 1988 ("**Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach**") ausdrücklich von einem Nachweis.

Es wird an dieser Stelle ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Ermittlung der Pauschbeträge anhand von Erhebungen der durchschnittlich von den jeweiligen Erkrankung bedingten Mehrkosten erfolgt (und diese somit keine willkürlichen Beträge darstellen).

Mehrkosten die durch die speziellen krankheitsbedingten Bedürfnisse des Bw. bedingt sind (persönliche Diätvorschriften, Essgewohnheiten), können somit nur dann berücksichtigt werden, wenn diese ausreichend (anhand von Belegen) belegt sind. Die vom Bw. vorgelegten Unterlagen sind jedoch nicht auf seine konkreten Bedürfnisse abgestellt, sondern stellen nur eine für statistische Zwecke erhobene grobe Schätzung der höheren Lebenskosten von Personen dar, die eine Diät einhalten müssen und sind somit nicht geeignet die krankheitsbedingten Mehrkosten des Bw. darzutun.

Zu dem Vorbringen in der Berufung, dass in den letzten Jahren die Glaubhaftmachung ausreichend gewesen sei, ist festzuhalten, dass aus der Erlassung eines unrichtigen Bescheides kein Recht abgeleitet werden kann bis in alle Zukunft unrichtige Bescheide zu erlassen. Dies müsste dem Bw. aus seiner ehemaligen Tätigkeit als Finanzbeamter bekannt sein.

In weiterer Linie ist auf die allgemeine Bestimmung des **§ 119.** (1) BAO zu verweisen: *Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.*

(2) *Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, ... welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden ...*

Somit ist auch durch die Abgabenvorschriften eindeutig normiert, dass eine Offenlegung – zu dieser gehört auch die Vorlage von Belegen, vollständig erfolgen muss.

Im übrigen wird auch auf dem Formular zur Arbeitnehmerveranlagung eindeutig darauf hingewiesen, dass Beilagen – zu diesen gehören auch Belege- zwar nicht anzuschließen sind, aber sieben Jahre aufzubewahren sind.

Letztlich wird noch darauf hingewiesen, dass dem Bw. als ehemaligen Finanzbeamten (ebenso wie dem Kaufmann) aufgrund der einschlägigen Tätigkeit eine höhere Sorgfaltspflicht auferlegt ist, als den dem Steuerrecht und Steuerverfahren unkundigen Personen. Die Bedeutung von Belegen und die Aufbewahrungspflicht musste ihm somit sehr wohl bekannt sein. Hinsichtlich der Nichtaufbewahrung bzw. der Vernichtung von Belegen ist dem Bw. zumindest grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen.

Im übrigen wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im Bescheid der ersten Instanz verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. Mai 2007