

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache Bf, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 21.01.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) bezog im Jahr 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von mehreren auszahlenden Stellen. Die mit Bescheid vom 21. Jänner 2014 durchgeführte Arbeitnehmerveranlagung ergab eine Nachforderung an Einkommensteuer in Höhe von 4.362,00 Euro.

In der fristgerecht dagegen erhobenen, als Einspruch bezeichneten Beschwerde brachte die Bf vor, sie habe am 13. Dezember 2013 per Post die Einkommensteuererklärung für 2011 und 2012 samt den Originalrechnungen geschickt.

In der als Beilage übermittelten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 beantragte die Bf die Berücksichtigung von

- Sonderausgaben für Wohnraumschaffung in Höhe von 5.116,67 Euro,
- Krankheitskosten von "ca 5.000,00 Euro", Taxikosten von "ca. 3.500,00 Euro" und unter dem Titel "unregelmäßige Aufwendungen für Hilfsmittel" "ca. 5.200,00 Euro" als außergewöhnliche Belastung.

Darüber hinaus machte sie eine Behinderung von 50% geltend.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. März 2014 wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2012 abgeändert, die nachgewiesenen Sonderausgaben für Wohnraumschaffung berücksichtigt und ein Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 EStG in Höhe von 243 Euro in Ansatz gebracht. Der unter dem Titel Krankheitskosten geltend gemachte Betrag von ca 5.000,00 Euro wurde als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt.

In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass das Bundessozialamt nicht bestätigt habe, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar wäre, weshalb Taxikosten nicht anerkannt werden könnten.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führte die Bf aus, sie habe irrtümlich die Arztkosten unter der Kennzahl 730 eingetragen, richtigerweise seien sie unter der Kennzahl 476 (ohne Selbstbehalt) zu erfassen. Sie stünden mit der Erwerbsminderung im Zusammenhang und seien deshalb ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Zu den nichtanerkannten Taxikosten führte sie aus, das Bundessozialamt stelle niemals Bestätigungen aus, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar sei. Dafür genüge der Ausweis über die Erwerbsminderung.

Mit Schreiben vom 29. April 2014 wurde die Bf darauf hingewiesen, dass eine 50%ige Behinderung nicht automatisch zur Anerkennung von Taxikosten als außergewöhnliche Belastung führe. Es sei der Nachweis durch Behindertenpass oder Gutachten des Bundessozialamtes zu erbringen, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln unzumutbar gewesen sei. Außerdem wurde die Bf ersucht, die Krankheitskosten belegmäßig nachzuweisen und den Zusammenhang mit der Behinderung zu dokumentieren.

Mit Telefax vom 21. Mai 2014 schickte die Bf das Ersuchen um Ergänzung mit folgendem Vermerk an das Finanzamt: " Taxikosten hätte man beantragen müssen, bevor man bei uns in Österreich krank geworden ist! (Logik von Beamten)!!"

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem Erkenntnis liegt folgender, als erwiesen angenommener Sachverhalt zu Grunde:

Der Bf wurde vom Bundessozialamt befristet vom 10. Mai 2011 bis 31. März 2016 ein Grad der Behinderung/Minderung der Erwerbstätigkeit von 50% bescheinigt.

Im Jahr 2012 tätigte sie Ausgaben für Wohnraumschaffung in Höhe von 5.116,67 Euro.

Die behaupteten Krankheitskosten sowie die Taxikosten wurden trotz Aufforderung nicht belegmäßig nachgewiesen. Auch der Zusammenhang der Krankheitskosten mit der Behinderung wurde nicht nachgewiesen.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen, die Beschwerdevorentscheidung und den der Bf übermittelten Vorlagebericht, hinsichtlich des Grades der Behinderung auf die Kopie des vom Bundessozialamt ausgestellten Behindertenausweises.

Rechtliche Würdigung:

1. Sonderausgaben:

Hinsichtlich der Sonderausgaben in Höhe von 5.116,67 Euro schließt sich das Bundesfinanzgericht der Ansicht des Finanzamtes an. Die Bf hat die Verausgabung dieses Betrages belegmäßig nachgewiesen. In diesem Punkt war der Beschwerde daher Folge zu geben.

2. Außergewöhnliche Belastung:

§ 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

...."

§ 35 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3),

– ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,

– durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld 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). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsoferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

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. Zuständige Stelle ist:

– Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).

– Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

– In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von

ein Freibetrag von Euro

25% bis 34%75

35% bis 44%99

45% bis 54%243

55% bis 64%294

65% bis 74%	363
75% bis 84%	435
85% bis 94%	507
ab 95%	726.

....."

In der zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung des BMF BGBl 1996/303 ist in § 1 Abs. 1 folgendes normiert:

"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."

Gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der Verordnung nicht um den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

In den §§ 2 und 3 der Verordnung sind Pauschalbeträge normiert, mit denen (ohne weiteren Nachweis) Mehraufwendungen infolge einer Krankendiätverpflegung (im Ausmaß von 42,00 € bis 70,00 € monatlich) und einer Gehbehinderung (Abgeltung von Behindertenvorrichtungen im eigenen Kfz oder von Taxifahrten mit 153,00 € monatlich) als abgegolten gelten.

§ 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.

Die Bf beantragte in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2012 den pauschalen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 für ihre 50%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit. Daneben beantragte sie die Berücksichtigung von "Krankheitskosten", "nachgewiesene Taxikosten" sowie von "Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung" als außergewöhnliche Belastung.

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. vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16 EL § 34 Anm 49).

Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (ohne Selbstbehalt); die tatsächlichen Kosten sind belegmäßig nachzuweisen, eine Schätzung durch den Steuerpflichtigen ist nicht ausreichend (vgl. Doralt, EStG¹⁵, § 35 Rz 9).

Nach der herrschenden Lehre (*Ritz*, BAO⁵, § 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).

Der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung in Anspruch nimmt, hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 19. 1. 1988, 87/14/0021). Dies hat der Gerichtshof nicht nur in Bereichen vertreten, in denen die Begünstigungen antragsgebunden sind, sondern auch für von Amts wegen zu beachtende Begünstigungsbestimmungen wie etwa die des § 34 EStG (VwGH 29.1.2003, 99/13/0179).

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).

Im vorliegenden Fall wurde die Bf vom Finanzamt aufgefordert, Nachweise für die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen vorzulegen und den Zusammenhang mit der Behinderung zu belegen. Sie war in der Beschwerdevorentscheidung darauf hingewiesen worden, dass außergewöhnliche Belastungen (über den im Bescheid berücksichtigten Freibetrag hinaus) nur dann berücksichtigt werden können, wenn diese nachgewiesen werden. Da von der Bf trotz Aufforderung nicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels dargelegt wurde, dass die behaupteten Kosten in der angegebenen Größenordnung tatsächlich angefallen sind, treffen sie die Rechtsfolgen (= die Nichtanerkennung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen) aus der Verletzung der sie obliegenden Behauptungs- und Beweislast.

Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Beträge waren daher in Anbetracht der obigen Ausführungen nicht anstelle des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 anzuerkennen, weil die Bf den Nachweis der tatsächliche Verausgabung nicht erbracht hatte.

Zulässigkeit einer Revision

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 und Abs. 9 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) iVm § 280 Abs. 1 lit d BAO nicht zulässig, weil in der vorliegenden Beschwerde keine Rechtsfragen aufgeworfen wurden, denen grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Bei der Frage, ob die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Beträge tatsächlich verausgabt wurden, handelt es sich um keine Rechtsfrage, sondern um Tatsachenfeststellungen, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu entscheiden war.

Wien, am 23. Oktober 2014