

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 21.05.2015 der Bf., X.X.XX geboren, StNr.: X/X, A. wohnhaft, gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013 vom 12.05.2015 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22

### **zu Recht erkannt:**

Der Beschwerde wird keine Folge gegeben und die Beschwerdevorentscheidungen vom 27.11.2015 bestätigt.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide werden hiermit im Umfang dieser Beschwerdevorentscheidungen abgeändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) bezog in den Veranlagungsjahren 2010 bis 2013 gleichzeitig mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, weshalb vom Finanzamt (FA) eine Pflichtveranlagung entsprechend der eingereichten Abgabenerklärungen durchgeführt wurde. Die Bf. hat wegen Blindheit eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 100%. Sie erhielt auch ein nicht der Einkommensteuer unterliegendes Bundespflegegeld (2010 bis 2013: zwischen € 7.860 und € 7.970).

Nach Ergehen der Einkommensteuererstbescheide für die Jahre 2010 bis 2013 beantragte die Bf. mit Anbringen vom 10.02.2015 eine Wiederaufnahme der Verfahren. In den Einkommensteuerbescheiden sei die außergewöhnliche Belastung wegen ihrer 100%igen Erwerbsminderung und ihre tatsächlichen Kosten der Heilbehandlung (2010: € 562, 2011: € 510, 2012: € 1.515, 2013: € 3.680) sowie Topfsonderausgaben (2010: € 792, 2011: € 510 und 2013: € 780) nicht berücksichtigt worden.

Das Finanzamt führte die beantragte Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 mit Bescheiden vom 12.05.2015 durch. In den gleichzeitig erlassenen, geänderten Einkommensteuerbescheiden wurden die angegebenen Kosten der Heilbehandlung ohne Selbstbehalt gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (StF: BGBl. Nr.

303/1996 im Folgenden kurz VO agB) sowie die erklärten Sonderausgaben in Abzug gebracht. Zudem wurde vom FA der Pauschbetrag für ein eigenes Kraftfahrzeug eines Behinderten nach § 3 Abs. 1 der VO agB berücksichtigt (das sind 2010: € 1.836 und ab 2011: € 2.280).

Gegen diese Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 vom 12.05.2015 erhob die Bf. mit Anbringen vom 21.05.2015 frist- und formgerecht Bescheidbeschwerde. Sie begehrte den Abzug folgender weiterer Ausgaben:

| Ausgaben 2010         | Euro  |
|-----------------------|-------|
| Zahnarzt              | 2.133 |
| Medikamente bei Chemo | 963   |
| Wohnungsmiete         | 6.334 |
| Wohnungssanierung     | 6.624 |
| Betriebsrat           | 135   |

| Ausgaben 2011     | Euro  |
|-------------------|-------|
| Zahnarzt          | 1.990 |
| Medikamente       | 1.095 |
| Wohnungsmiete     | 6.573 |
| Wohnungssanierung | 6.624 |
| Betriebsrat       | 134   |

| Ausgaben 2012 | Euro  |
|---------------|-------|
| Zahnarzt      | 3.664 |
| Wohnungsmiete | 6.724 |
| Betriebsrat   | 134   |

| Ausgaben 2013 |       |
|---------------|-------|
| Zahnarzt      | 3.694 |
| Wohnungsmiete | 6.545 |
| Betriebsrat   | 177   |

Zur Begründung ihres Begehrens führte die Bf. aus, dass sie an einer ständigen Schilddrüsenüberfunktion leide und wegen der notwendigen Jodkarenz Diätverpflegung

brauche. Überdies legte die Bf., ihr ungerechtfertigt erscheinende, steuerrechtliche Behandlungen, die ihr seit 1992 widerfahren sind, dar. Sie meinte auch, dass sie für ihre Bezüge bereits Steuer bezahlt habe und durch die Zusammenrechnung dieser Bezüge in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden nun ein zweites Mal besteuert werde.

Mit Vorhalt vom 13.08.2015 forderte die Abgabenbehörde die Bf. auf, binnen fünfwochiger Frist die beantragten außergewöhnlichen Belastungen (z.B. Krankheitskosten, Kurkosten, usw.) nachvollziehbar aufzuschlüsseln und anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Die Bf. ließ den Vorhalt unbeantwortet und unterließ es die verlangten Nachweise zum Vorliegen der erklärten Ausgaben vorzulegen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.11. 2015 wies das FA in der Folge die Bescheidbeschwerde als unbegründet ab und änderte die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 zum Nachteil der Bf. dahingehend ab, dass auch die im Wiederaufnahmeantrag angegebenen Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 VO agB nicht in Abzug gebracht wurden. In der Bescheidbegründung wurde dargelegt, dass die geltend gemachten Aufwendungen mittels Vorhalteverfahren hinterfragt wurden und nur insoweit berücksichtigt werden konnten, als sie von der Bf. nachgewiesen wurden. Überdies seien die Ausgaben für die Miete als Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG nicht abzugsfähig.

Die Bf. brachte gegen die Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013 (BVE) fristgerecht einen Vorlageantrag ein.

Mit Vorlagebericht vom 19.09.2016 legte das FA das Rechtsmittel mitsamt dem Verwaltungsakt dem BFG zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht, der auch der Bf. zugestellt worden ist, beantragte das FA die Abweisung der Beschwerde und Bestätigung der BVE, weil von der Steuerpflichtigen zu den behaupteten Ausgaben für ihre Krankenbehandlungen trotz wiederholtem Verlangen keine Belege vorgelegt worden sind. Die Berücksichtigung von Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen setzte eine Nachweisführung durch die Bf. voraus, die jedoch bewusst unterblieben sei.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

In Streit steht die Tatsachen- und Rechtsfrage, ob die von der Bf. in ihrem Wiederaufnahmeantrag und in der Bescheidbeschwerde erklärten Werbungskosten (Betriebsratsumlage), Sonderausgaben (Wohnungssanierung) und außergewöhnliche Belastungen (Zahnarzt, Medikamente, Heilbehandlungskosten) in Abzug zu bringen sind, wenn dem abgabenbehördlichen Verlangen diese Sachverhalte durch geeignete Belege zu konkretisieren und nachzuweisen, nicht entsprochen wird.

Die Bestimmung des § 35 EStG lautet:

- „(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, wenn er 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,
- 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.“

Da die Bf. im Streitzeitraum 2010 bis 2013 Bundespflegegeld bezogen hat, sind die Voraussetzungen für einen gesetzlichen Freibetrag gemäß § 35 EStG wegen der Minderung ihrer Erwerbsfähigkeit nicht gegeben. Zu Recht wurde daher in den angefochtenen Bescheiden dieser Pauschbetrag nicht in Abzug gebracht.

Die maßgebenden Bestimmungen des § 1 und § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (StF: BGBl. Nr. 303/1996) lauten:

- „(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 Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro, bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro und 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.“

Aus dieser Bestimmung folgt, dass der Abzug eines Pauschbetrages wegen Diätverpflegung ohne Ansatz eines Selbstbehaltes nur unter der Voraussetzung zusteht, dass diese außergewöhnlichen Verpflegungsausgaben mit der Behinderung in einem

ursächlichen Zusammenhang stehen. Die Diätkost muss also wegen dem Leiden, dass zu einer Erwerbsminderung im Ausmaß von mindestens 25% führt, eingenommen werden (JAKOM/Baldauf EStG § 35 Rz. 22f).

Die von der Bf. vorgebrachte Diätverpflegung wegen Schilddrüsenüberfunktion (Jodkarenz) steht mit ihrer 100%igen Erwerbsminderung durch Blindheit in keinem ursächlichen Zusammenhang, sodass ein Pauschbetrag gemäß § 2 Abs. 1 der VO agB schon aus diesem Grunde nicht zum Ansatz kommt.

§ 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (VO agB) lautet:

*„(1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, daß ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro (Anmerkung: bis 2010 153 Euro) monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.“*

*(2) Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.“*

Der vom FA gewährte Pauschalbetrag gemäß § 3 Abs. 1 der VO agB ist nicht Streitgegenstand, sodass vom BFG darauf auch nicht weiter einzugehen war.

Gemäß § 4 der VO agB sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Bereits aus dem ausdrücklichen Wortlaut dieser Rechtsnorm ergibt sich das Erfordernis, dass die Kosten einer Heilbehandlung der Abgabenbehörde nachzuweisen sind. Das Erfordernis des Nachweises besteht nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH aber grundsätzlich für jede Art einer vom Steuerpflichtigen erklärten außergewöhnlichen Belastung. Es wäre daher in der Beweisführungspflicht der Bf. gelegen, die geltend gemachten Ausgaben für Heilbehandlung, Medikamente und Zahnarzt dem Grunde und der Höhe nach zu belegen.

Die Bf. hat sowohl die abgabenbehördliche Beweisaufforderung im Vorhalt vom 13.8.2015 als auch das Nachweisverlangen auf Grund der abweisenden BVE, welcher ebenfalls die Wirkung eines Vorhalts zukommt, unbeachtet gelassen. Im Vorlagebericht wurde die Bf. nochmals auf ihre Nachweispflicht ausdrücklich hingewiesen. Sie hat jedoch auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht die Möglichkeit ergriffen, die geforderten Beweise nachzureichen und ist untätig geblieben.

Macht ein Abgabepflichtiger eine außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung oder Krankheit geltend und wird er von der Abgabenbehörde aufgefordert, den dafür tatbestandsrelevanten Sachverhalt nachzuweisen, dann liegt es in seiner Sphäre, durch Vorlage der geeignete Belege diese Umstände zu beweisen. Der Abgabenbehörde sowie dem Verwaltungsgericht ist es nicht möglich, durch amtswegige Ermittlungen festzustellen, welche der behaupteten Ausgaben die Bf. zu welchen Zwecken in den jeweiligen Veranlagungsjahren tatsächlich gehabt hat. Durch das Unterbleiben der Beantwortung des Vorhaltes wurde nicht nur der erforderliche Sachverhaltsnachweis nicht erbracht, sondern war es entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung in derartigen Fällen, von der fehlenden Glaubwürdigkeit des unbelegten Parteienvorbringens auszugehen (VwGH, 16.03.1993, 92/14/0228, 19.09.1995, 95/14/0039).

Auch Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Einem aktiven Arbeitnehmer steht gemäß § 16 Abs. 3 EStG ohne besonderen Nachweis ein Werbungskostenpauschbetrag von 132 € jährlich zu. Will ein Steuerpflichtiger die Berücksichtigung höherer WK anstelle des WK-Pauschbetrages erreichen, dann hat er sämtlich Werbungskosten nachzuweisen (VwGH 17.12.96, 92/14/0176).

Auch Sonderausgaben sind nur dann anzuerkennen, wenn ihre Bezahlung und die sonstigen Voraussetzungen für eine Abzugsfähigkeit durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen sind (VwGH, E 26.6.1984, 83/14/0251, 1985, 109; BFG 18.1.2016, RV/7105859/2015 und BFG 18.8.2015, RV/6100356/2014 sowie JAKOM/Baldauf EStG §18 Rz. 106 mwH).

Da die Bf. ihrer Beweisführungspflicht nicht nachgekommen ist, war den Beschwerdeausführungen, die über bloße Behauptungen nicht hinausgegangen sind, kein Erfolg beschieden und somit spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Das Ergebnis folgt bereits aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut und entspricht der einhelligen Rechtsprechung des VwGH.

